HOT nr. 7

Dosar nr. …..

…….

R O M Â N I A

…….

……

SENTINŢA NR. …..

Şedinţa publică de la ……

Completul compus din:

... ..A 1022 …

......: …......

....

Pe rol, rezultatul dezbaterilor din data de …. privind acţiunea formulată de reclamantul MUNICIPIUL ..S... în contradictoriu cu pârâtele DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..C... - ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..O..., DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..C... - … ….

Dezbaterile pe fondul cauzei au avut loc în şedinţa publică din ....., fiind consemnate în încheierea de şedinţă din acea dată, care face parte integrantă din prezenta încheiere şi când Curtea a amânat pronunţarea pentru a da posibilitatea părţilor să depună concluzii scrise, pentru 14 septembrie 2017, respectiv 21 septembrie 2017 şi ulterior pentru azi .......când, în aceeaşi componenţă, a hotărât următoarele:

**C U R T E A**

Asupra acţiunii de faţă;

Prin cererea înregistrată pe rolul acestei instanţe la data de ...., sub nr. ….., reclamantul MUNICIPIUL ..S..., în contradictoriu cu pârâtele DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..C... - ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..O... şi DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..C, a formulat contestaţie şi cerere de suspendare referitor la următoarele acte administrativ fiscale:

1. Decizia de impunere nr…a../25.11.2015, Raportul de Inspecţie Fiscală nr. …b…/25.11.2015, precum şi decizia de soluţionare a contestaţiei nr...c..11.03.2016
2. Decizia nr...a1../19.01.2016 vizând obligaţii de plată accesorii aferente deciei de precum şi decizia de soluţionare a contestaţiei nr. ..c1../18.03.2016, astfel cum a fost îndreptată în privinţa erorii materiale potrivit deciziei nr. ..c1.1../13.06.2016,
3. Deciziei de impunere nr. ..a2../12.04.2016, precum şi a deciziei de soluţionare a contestaţiei nr. ..c2../26.05.2016,
4. Anularea certificatului de înregistrare în scop de TVA, ..1...nr... d.., emis în considerarea raportului de inspecţie fiscală nr. …b…/25.11.2015.

În fapt, reclamantul arată că urmare inspecţiei fiscale desfăşurata în perioada 01.09.2015 - 25.11.2015, au fost stabilite în sarcina sa obligaţii fiscale cu titlu de taxa pe valoarea adăugata şi accesorii aferente acesteia, pentru perioada controlată, 01.01.2010 - 30.06.2015, reţinându-se că ar fi depăşit, în luna ianuarie 2010, plafonul de scutire de 35.000 Euro la cursul stabilit la 01.01.2007, respectiv 119.000 lei (3,3817 lei/Euro), in vigoare la 01.01.2010, urmare desfăşurării activităţilor reprezentând: tranzacţii constând in vânzare-cumpărare imobile cu destinaţia de locuinţa, în speţa contractul autentificat sub nr. ..e../11.01.2010, redevenţa facturata sub nr. ..f../31.01.2010, încasări reprezentând venituri din exploatare patinoar, precum si alte venituri din redevenţe de bunuri si servicii, emiţându-se decizia de impunere nr. …a…/25.11.2015.

Împotriva acesteia a formulat plângere prealabila, aceasta fiind soluţionata la data de 11.03.2016, sub nr. …c…, comunicata instituţiei şi înregistrata sub nr. …c3…/16.03.2016, respingându-se ca neîntemeiata contestaţia. De asemenea, a formulat plângere prealabila împotriva deciziilor de impunere referitoare la obligaţii de plata accesorii nr. ..a1../19.01.2016 si nr. ..a2../12.04.2016, soluţionate prin deciziile nr. ..c1../18.03.2016 (îndreptata potrivit deciziei nr. ..c1.1../13.06.2016), respectiv nr. ..c2../26.05.2016.

I. Faţă de cele reţinute de organul de inspecţie fiscala arată, în primul rând că, atât raportul de inspecţie fiscala cât si deciziile emise ca urmare a controlului, sunt nemotivate.

Paratele nu fac decât sa indice texte ale Codului fiscal, fără a arata si motiva in vreun fel incidenţa acestora cu privire la situaţia descrisa, precum si la aplicarea directa a acestora si coroborate cu elemente care sa conducă la concluzia aplicabilităţii si stabilirii obligaţiilor fiscale, ceea ce face ca actele administrative sa fie lovite de nulitate relativa. A indica o norma cu titlu general, aşa cum procedează paratele, fără a face o analiza completă şi a descrie aplicabilitatea juridica a acesteia in speţa, a îndeplinirii condiţiilor normelor citate in mod direct, echivalează cu nemotivarea actului si luarea masurilor in mod aleatoriu.

In atare condiţii, lipsa fundamentării din cuprinsul actelor administrative contestate atrage sancţiunea nulităţii, de vreme ce nu permite in mod nemijlocit părţii ce s-ar considera vătămata şi, deopotrivă, instanţei de judecată, verificarea conformităţii acestor temeiuri cu situaţia de fapt reţinuta.

II. Reclamantul mai arată că pârâtele, indică dispoziţiile art. 152, alin. 1 din Codul fiscal, arătând că este persoana impozabila care aplica regimul special de scutire, iar prin tranzacţiile constând in vânzare-cumpărare imobile cu destinaţia de locuinţa, în speţa contractul autentificat sub nr. ..e../11.01.2010, redevenţa facturată sub nr. ..f../31.01.2010, încasări reprezentând venituri din exploatare patinoar, precum si alte venituri din redevenţe de bunuri si servicii, s-ar fi depăşit, în luna ianuarie 2010, plafonul de scutire de 35.000 Euro la cursul stabilit la 01.01.2007, respectiv 119.000 lei (3,3817 lei/Euro), in vigoare la 01.01.2010. Deci, paratele nu au făcut decât sa indice textul de lege care stabileşte plafonul cifrei anuale de afaceri de la depăşirea căruia o persoana impozabila poate deveni plătitor de TVA. Procedând în acest fel, pârâtele încalcă dispoziţiile alin. 2 al art. 152, creând o baza de impunere artificială, incluzând în cifra de afaceri a anului 2010 contractul autentificat sub nr. ..e../11.01.2010, referitor la un activ corporal fix, in speţa apartament si terenul aferent, situate in ..S..., str. ….., nr…., bl…., sc… …, deşi lit. a exclude ca drept de referinţa ce serveşte la determinarea cifrei de afaceri, livrările de active corporale, efectuate de persoana impozabila, astfel cum sunt definite de art. 125 alin. 1, pct. 3 din Codul fiscal. In sensul legii, activele fixe corporale sunt active fixe care indeplinesc cumulativ doua condiţii: au valoare de intrare mai mare decât limita stabilita prin hotărâre a Guvernului şi durata normală de utilizare mai mare de un an. (La momentul de referinţa, aceasta limita este stabilita la suma de 1.800 lei).

Atât timp cât operaţiunea avută în vedere la calculul cifrei de afaceri, cât si cele ulterioare, se referă numai livrări de active corporale fixe ce nu intra in determinarea cifrei de afaceri a anului 2010, paratele nu puteau sa includă reclamantul în sfera plătitorilor de TVA, nefiind îndeplinită condiţia privind depăşirea plafonului de scutire chiar luând in calcul prestările de servicii desfăşurate din exploatare patinoar ori din redevenţe de bunuri şi servicii, valoarea acestora fiind inferioară plafonului prevăzut de lege. Mai mult, chiar şi includerea in cifra de afaceri a veniturilor pentru activităţile desfăşurate în exploatarea patinoarului, deşi nelegal, atât timp cat nu sunt îndeplinite condiţiile art. 127, alin. 4 din Codul fiscal, aceste activităţi neproducând distorsiune concurenţiala (numai in caz contrar fiind trataţi ca persoana impozabila) si nici nu se circumscriu sferei limitativ stabilită de legiuitor potrivit art. 127, alin. 6 lin Codul fiscal.

Toate livrările ulterioare supuse taxării in scop TVA reprezintă numai livrări de active corporale fixe ce nu intra în determinarea cifrei de afaceri. Pentru aceste considerente, in mod greşit, pârâtele au calculat obligaţii fiscale constând in taxa pe valoarea adăugata si accesorii aferente, ca si consecinţa a depăşirii plafonului de scutire, acesta nefiind depăşit nici ulterior anului 2010.

Chiar şi în accepţiunea atingerii plafonului instituit de lege, paratele încalcă dreptul recunoscut de dispoziţiile art. 152, alin. 7 din Codul fiscal, acela al aplicării regimului special de scutire, atât timp cat stabilesc obligaţii retroactiv, fără a le corela cu recunoaşterea dreptului de persoane neimpozabile ca efect al nedepăşirii plafonului de scutire pentru anii ulteriori anului 2010. Cu alte cuvinte, chiar fiind depăşit plafonul de scutire în anul 2010, se impunea reanalizarea acestuia anual.

III. În subsidiar, în măsura în care se va trece atât peste criticile privind nulitatea actelor administrative, cat si peste cele privitoare la neîndeplinirea condiţiei atingerii cifrei de afaceri cu depăşirea plafonului, solicită admiterea cererii, astfel cum a fost formulata, pentru următoarele motive:

1. Codul fiscal, prin dispoziţiile art. 127, alin. 4, tratează instituţiile publice, in principal, ca persoane neimpozabile pentru activităţile care sunt desfăşurate in calitate de autorităţi publice, chiar daca se percept taxe, cotizaţii, onorarii, redevenţe, etc, iar ca excepţie, in privinţa acelor activităţi care ar produce distorsiuni concurenţiale. In secundar, instituţia publica este tratata ca persoana impozabila in accepţiunea alin. 5 art. 127 insa, este scutita de plata taxei pe valoarea adăugata pentru activităţile desfăşurate in conformitate cu art. 141 din Codul fiscal. De asemenea, instituţiile publice datorează TVA in accepţiunea alin. 6 al art. 127 in măsura in care desfăşoară următoarele activităţi:

a) telecomunicaţii;

b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific şi altele de aceeaşi natură;

c) transport de bunuri şi de persoane;

d) servicii prestate în porturi şi aeroporturi;

e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;

f) activitatea târgurilor şi expoziţiilor comerciale;

g) depozitarea;

h) activităţile organismelor de publicitate comercială;

i) activităţile agenţiilor de călătorie;

j) activităţile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante şi alte localuri asemănătoare; k) operaţiunile posturilor publice de radio şi televiziune.

În prima accepţiune, prevăzuta de norma legala, aceea a desfăşuraţii activităţii de prestări servicii ce ar fi condus la distorsiuni concurenţiale, atrăgând astfel calitatea de plătitor de TVA, arată următoarele:

Veniturile din exploatarea patinoarului in privinţa cărora a fost stabilita de către parate taxa in valoare de 13.362,5 lei, am arătat in plângerea prealabila la pct. IV ca "In privinţa obligaţiei fiscale stabilite raportat la încasările din exploatarea patinoarului ..S..., apreciază că greşit a fost stabilita diferenţa de TVA de 26.822 lei şi accesoriile aferente, motivat de faptul că din interpretarea dispoziţiilor 127 din Codul fiscal, aceasta activitate nu se circumscrie sferei TVA.

Mai mult, activitatea prestata nu poate produce o distorsiune a concurentei. Este important de stabilit, din acest punct de vedere, care este piaţa relevanta pe care se poate produce distorsiunea concurentei, in speţa fiind aceea a municipiului ..S.... Pe de alta parte, dat fiind faptul ca prestarea serviciului respectiv a fost făcuta in mod exclusiv ca urmare a hotărârii autorităţii administraţiei publice locale, nu s-ar putea retine nici existenta posibilităţii de distorsiune a concurentei prin imposibilitatea unui operator privat de a pătrunde pe piaţa. Prin urmare, sunt îndeplinite condiţiile de plata TVA pentru prestarea acestui serviciu."

In ceea ce priveşte includerea sa în sfera plătitorilor de TVA de către pârâte pentru operaţiunile pretins desfăşurate cu aplicarea premisei distorsiunii concurenţiale (vânzări, prestări servicii), arată că din interpretarea art. 127 alin. 4 din Legea 571/2003 rezulta ca în cazul în care o instituţie publica desfăşoară o activitate încadrata în aceasta sfera, o astfel de activitate nu este scutita de la obligaţia de plata a TVA, insa este necesar a fi lămurit ce anume trebuie înţeles prin noţiunea de activitate care ar produce distorsiune concurenţiala. Sub acest aspect, este important de stabilit din acest punct de vedere care este piaţa relevanta pe care se poate produce distorsiunea concurentei. Or, deşi nu se motivează prin actele fiscale contestate care ar fi aceasta, apreciază că aceasta este a municipiului ..S..., deoarece nu se poate retine ca o instituţie publica similara care ar presta acelaşi serviciu public sau activitate în alt municipiu al tarii ar fi afectata din punct de vedere concurential de faptul că nu plăteşte TVA. Mai arată reclamantul că în aceeaşi maniera procedează paratele şi în ceea ce priveşte activitate de depozitare a deşeurilor, soluţia respingerii fiind, de asemenea, nemotivata, deşi reprezintă critica distincta in pct. V al plângerii, singura activitate desfăşurata, ce ar putea fi purtătoare de taxa, potrivit art. 127. alin. 6, lit. g, însă numai după îndeplinirea condiţiilor prevăzute de lege, inclusiv aceea a depăşirii plafonului de scutire, nefiind întrunite aceste condiţii, in anul fiscal de referinţa.

2. Dispoziţiile art. 127, alin. 5 din Codul fiscal statuează ca instituţia publica este tratata ca persoana impozabila, însa este scutita de plata taxei pe valoarea adăugata pentru activităţile desfăşurate in conformitate cu art. 141 din Codul fiscal, cu excepţia instituita prin însuşi art. 141, alin. 2, lit. f, si anume aceea ca ar fi datorata pentru livrarea de construcţii noi, de părţi de construcţii noi sau de terenuri construibile.

In aplicarea acestei teze, pârâtele, după ce au considerat ca fiind atins plafonul, au stabilit TVA pentru doua tipuri de operaţiuni de livrare, si anume: livrări de construcţii noi si de imobile terenuri construibile.

Cu privire la primul tip de operaţiune, respectiv livrări de imobile construcţii noi, paratele se prevalează in mod greşit de dreptul de a stabili obligaţia fiscala in privinţa livrării imobilelor situate in str. …, raportând operaţiunea de livrare de construcţii noi in întelesul art. 141, alin. 2, lit. f, pct. 3 din Codul fiscal, ca fiind efectuata pana la data limita de 31 decembrie a anului următor primei ocupări (efectuata in baza proceselor-verbale de recepţie definitiva Încheiate in cursul anului 2009).

Pârâtele exclud, de asemenea, scutirea aplicabila acestora prin lege instituita prin coroborarea dispoziţiilor art. 141, alin. 2, lit. f cu cele ale art. 127. alin. 4 din Codul fiscal, precum si a normelor metodologice date in explicarea acestora, astfel:

Potrivit dispoziţiilor pct. 37, alin. 3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se considera a fi data primei ocupări in cazul unei construcţii care nu a suferit transformări, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepţie definitiva a construcţiei, încheiat conform legislaţiei in vigoare, iar potrivit art. 141, alin. 2, li. f, livrarea unei construcţii noi înseamnă livrarea efectuata cel târziu pana la data de 31 decembrie a anului următor primei ocupări sau utilizări a construcţiei. Paratele, fără a lua în considerare faptul că, raportat la procesele-verbal de receptive definitive (data primei ocupări) încheiate in 2008 si 2009, livrarea construcţiilor noi a fost efectuata la data de 10.09.2009, potrivit actului adiţional la actul constitutiv al ...A..., autentificat sub nr. 1807, privind diminuarea capitalului social, ori cel mai târziu la data protocolului incheiat intre ...A.... si U.A.T. Municipiul ..S..., 14.09.2009, privind preluarea bunurilor apreciate de parate ca fiind purtătoare de TVA, sau cel mult a …. nr. …., respectiv 21.09.2009 (privind includerea in inventarul bunurilor a imobilelor in discuţie), raportează operaţiunea de livrare ca fiind efectuata la data limita de 31 decembrie a anului următor primei ocupări (efectuata in baza proceselor-verbale de recepţie definitiva încheiate in cursul anilor 2008 ori 2009), potrivit art. 141, lit. f din Codul fiscal, apreciind operaţiunile ulterioare de vânzare drept livrare de construcţii noi. Vânzările ulterioare, apreciate de parate ca fiind livrări de construcţii noi, reprezintă de fapt o a doua livrare, ce nu intra sub incidenţa textului avut in vedere la stabilirea obligaţiei de către parate, taxarea comportând in acest caz asupra celei de-a doua livrări, însa scopul legii fiind acela de a impozita autorităţile publice pentru livrarea clădirii noi, nu si pentru livrările ulterioare. Nefiind vorba despre clădiri noi in înţelesul Codului fiscal, ele fiind la a doua utilizare (in cazul vânzărilor reţinute de parate), livrările respective nu pot fi impozitate in acest mod, scopul fiind acela de a aplica TVA autorităţilor publice pentru livrarea clădirilor noi, pentru celelalte tipuri de clădiri fiind scutiţi, teza I a articolului precitat fiind imperativa in sensul scutirii.

Mai mult, situaţia centralizatoare întocmită de parata şi avută în vedere la stabilirea obligaţiei fiscale cuprinde date contradictorii normei legale, stabilind data primei ocupări diferita de aceea a recepţiei finale, ulterioara acesteia, deşi, conform legii, ele trebuie sa coincidă. Momentul de referinţa al stabilirii obligaţiei fiscale, acela al livrării, care, potrivit art. 141, alin. 2, lit. f, pct. 3 din Codul fiscal, este 31 decembrie a anului următor primei ocupări, nu se poate identifica in situaţia centralizatoare întocmită de pârâtă, conform rubricaţiei.

Fata de aspectele reţinute de parate, prin raportare la normele precitate, arată ca livrarea construcţiilor noi a fost efectuata la data de 10.09.2009, potrivit actului adiţional la actul constitutiv al ...A..., autentificat sub nr. ..e1... ori cel mai târziu la data protocolului încheiat intre ...A.... si U.A.T. Municipiul ..S..., 14.09.2009, privind preluarea bunurilor apreciate de parate ca fiind purtătoare de TVA, sau cel mult a HCL ..S... nr. e2, respectiv 21.09.2009 (privind includerea in inventarul bunurilor a imobilelor in discuţie). Astfel, după cum retine şi echipa de control din cadrul paratei, faptul generator pentru livrări de bunuri si prestări de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un bun proprietar. Pe cale de consecinţa, dreptul de care se prevalează organul de control nu este aplicat in mod legal, raportat la un moment ce nu comporta plata taxei, întrucât livrarea de construcţii noi in înţelesul art. 141, alin. 2, lit. f si a normelor metodologice date in explicarea acestuia, a avut loc efectiv in anul 2009, persoana impozabila in acest caz fiind ...A...., iar nu Municipiul ..S..., acesta fiind achizitor, parata procedând la stabilirea taxei, in realitate, pentru cea de-a doua operaţiune de livrare, ce nu mai reprezintă construcţie noua in sensul legii, respectiv aceea efectuata intre Municipiul ..S... si cumpărătorii din contractele enumerate, nefiind permis de norma legala.

Mai mult decât atât paratele aplica in mod nelegal cotele standard de impozitare, deşi dispoziţiile art. 140 din Codul fiscal stabilesc cota redusa de 5% pentru livrările de locuinţe care au o suprafaţa utila de maxim 120 mp, inclusiv a terenului pe care sunt construite, a cărora valoare nu depăşeşte 380.000 lei, iar in cazul imobilelor cu mai mult de doua locuinţe, cota indiviza a terenului aferent fiecăreia sa nu depăşească 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferenta fiecărei locuinţe.

Cu privire la cel de-al doilea tip de operaţiune, respectiv livrări de terenuri construibile, in considerarea cărora a fost stabilita obligaţia de 797.472 lei, cu titlu de TVA aferenta celor ... tranzacţii referitoare la imobile terenuri realizate in anul 2014, verificare efectuata la solicitarea Curţii de Conturi a României - Camera de Conturi a judeţului ..O..., inclusiv pentru cel de 39 mp ce face obiectul contractului de vânzare - cumpărare nr. ...e3.../22.01.2015, diferenţa de taxa a fost stabilita in mod nelegal, in considerarea prevederilor art. 141, alin. 2, lit. f din Codul fiscal referitor la scutiri pentru operaţiuni din interiorul ţării,

De asemenea, potrivit pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a art. 141, alin. 2, lit. f din Codul fiscal, calificarea unui teren construibil sau teren cu alta destinaţie, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezulta din certificatul de urbanism.

In speţa, paratele nu au in vedere ipotezele in care livrările efectuate au vizat terenuri agricole, ipoteza prevăzuta de dispoziţiile mai sus menţionate si normele metodologice date in explicarea acestora, in sensul in care calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu alta destinaţie, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezulta din certificatul de urbanism, acte ce atesta categoria de folosinţa si care au fost analizate de echipa de control, fără a le da eficienta in sensul aplicării scutirii ori dându-le eficienta doar parţial, stabilind si in acest caz, o baza de impunere nereala si o obligaţie de plata nelegala.

IV. Intr-o alta accepţiune, actele încheiate de parate ca fiind nelegal si cu încălcarea dreptului recunoscut de lege si de către C.J.U.E. in materie, in ceea ce priveşte dreptul de deducere, in măsura in care se aplică tratamentul unei persoane impozabile, urmare depăşirii plafonului impus de lege si prin raportare la faptul ca autorităţile publice sunt plătitoare de TVA numai pentru operaţiunile precitate, la nivel naţional neexistând o practica in ceea ce priveşte impozitarea instituţiilor publice pentru celelalte activităţi.

De asemenea, actul atacat a fost încheiat cu nesocotirea principiului neutralităţii TVA, din taxa colectată stabilită prin actul administrativ-fiscal, noi având dreptul să deducem taxa aferentă achiziţiilor de bunuri şi servicii destinate operaţiunilor considerate de organul fiscal ca fiind impozabile, şi aceasta pentru întreaga perioadă supusă controlului, pe considerentul incidenţei Hotărârii CJUE în cauza Salomie şi Oltean, prin raportare la interpretarea si dezlegarea data potrivit art. 167 şi următoarele din Directiva 2006/112.

Aşadar, se află în situaţia în care paratele au reacţionat cu întârziere în privinţa efectelor produse de o situaţie specifica, cu ignorarea obligaţiilor ce îi revin în materia TVA, având cunoştinţa, semestrial, urmare a obligaţiilor declarative stabilite în sarcina notarilor publici, despre tranzacţiile derulate, acest aspect fiind nuanţat în cadrul Hotărârii CJUE în cauza C 144/14, Tomoiagă, pronunţată la data de 9.07.2015. Or, aşa cum a indicat Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, printre altele în hotărârea pronunţată în cauza C-107/10, Enel Maritsa, funcţionarea normală a sistemului comun al TVA presupune perceperea exactă a taxei, fiecare stat membru având obligaţia să adopte toate măsurile cu caracter legislativ şi administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său, iar în această privinţă, organele fiscale sunt obligate să verifice declaraţiile persoanelor impozabile, conturile acestora şi celelalte documente pertinente, precum şi să calculeze şi să colecteze taxele datorate.

V. In ceea ce priveşte stabilirea accesoriilor cu titlu de penalităţi de întârziere si dobânzi aferente obligaţiei principale, având în vedere clasificarea pe care dreptul civil o face cu privire la drepturile subiective civile în funcţie de criteriul legăturii dintre ele, în drepturi principale şi drepturi accesorii, pe baza principiului potrivit căruia accesoriul urmează principalul, solicită anularea acestora, motivat de faptul că ele nu au o existenţă de sine stătătoare, precum si a operaţiunii subsecvente de înregistrare, din oficiu, în scop TVA, respectiv a certificatului de înregistrare în scop TVA, seria …, nr. …… emis în considerarea raportului de inspecţie fiscala nr. ...b.../25.11.2015.

Arată, aşadar, ca acest principiu îşi găseşte aplicabilitate în cauza, atât timp cât toate actele administrative ulterioare sunt în strânsa dependenta şi emise în considerarea actului principal, situaţie ce atrage, în măsura anularii principalului şi anularea accesoriului -accesorium sequitur principale/resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis.

*Pârâta Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice ..O... în nume propriu şi pentru Direcţia Generala Regionala a Finanţelor Publice ..C... a* formulat întâmpinare solicitând respingerea acţiunii formulate ca neîntemeiată, pentru următoarele:

In ceea ce priveşte primul capăt de cerere prin care se solicita anularea deciziei nr. ..c..11.03.2016 emisă de D.G.R.F.P. ..C... în soluţionarea contestaţiei formulate de reclamantă împotriva măsurilor dispuse prin decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală nr. ...a.../25.11.2015 emisa in baza raportului de inspecţie fiscală nr. ...b1.../25.11.2015, întocmit de A.J.F.P. ..O... - Inspecţia Fiscala, se pot retine următoarele:

În fapt, în urma controlului efectuat la contestatoare a fost încheiat raportul de inspecţie fiscală nr...b1.../25.11.2015, întocmit de A.J.F.P. ..O..., iar în baza acestuia a fost emisă Decizia de impunere nr...a.../25.11.2015 prin care s-au calculat în sarcina contestatoarei obligaţii fiscale în sumă totală de 2.566.281 lei.

Contestatoarea a formulat, pe cale administrativa, contestaţie prin care a solicitat anularea actelor mai sus menţionate, contestaţie ce a fost soluţionată prin Decizia nr. ..c..11.03.2016 emisă de Direcţia Generala Regionala a Finanţelor Publice ..C... - Biroul Soluţionare Contestaţii prin care s-a dispus, în baza art. 216 alin.(l) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulate de Municipiul ..S... împotriva deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare stabilite de inspecţia fiscală nr.F-OT 551/25.11.2015 , emisă de Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice ..O...-lnspecţie Fiscală, pentru suma de 2.566.281 lei, reprezentând TVA de 1.716.139 lei si accesorii 850.202 lei.

În opinia sa, această soluţie este legală şi temeinică, la pronunţarea ei organul de soluţionare a contestaţiilor având în vedere următoarele considerente:

Dupa cum a arătat, prin Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală pentru persoane juridice nr. ...a.../25.11.2015, Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice ..O... a stabilit în sarcina Municipiului ..S... obligaţii fiscale suplimentare de plată în sumă totală de 2.566.341 lei, reprezentând:"TVA - 1.716.139 lei, accesorii - 850.202 lei.

Inspecţia fiscală a avut ca obiectiv valorificarea constatărilor înscrise în procesul-verbal nr. ....d1.../26.06.2015, întocmit la solicitarea Curţii de Conturi a României-Camera de Conturi ..O....

Potrivit adresei nr. ...f1...26.05.2015, înregistrată la AJFP ..O... sub nr. ...d3.../04.06.2015, Curtea de Conturi a României-Camera de Conturi ..O... a constatat că Municioiul ..S... a obţinut în anul 2014 venituri din vânzarea terenurilor construibile, urmare efectuării unui număr de .... tranzacţii cu terenuri către persoane fizice şi juridice în valoare totală de 4.115.878,3 lei, motiv pentru care a solicitat efectuarea unei verificări de specialitate, în vederea stabilirii obligaţiei ce-i revenea cu privire la înregistrarea în scopuri de TVA şi a consecinţelor ce decurg din aceasta.

Urmare controlului inopinat finalizat prin procesul-verbal nr. ...d1..../26.06.2015, organele de inspecţie fiscală au stabilit că cele 6 tranzacţii cu terenuri construibile sunt taxabile din punct de vedere al TVA, Municipiul ..S... devenind persoană impozabilă în condiţiile art. 126 alin.(1), art. 127, art. 128 alin.(1), art. 137 alin.(1) lit.a)-c), art. 140 alin.(l) şi art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare..

Totodată, a fost întocmită propunerea de efectuare a unei inspecţii fiscale nr. ...d4.../25.06.2015.

Astfel, a fost aprobată efectuarea unei inspecţii fiscale privind TVA pentru perioada 01.01.2010-30.06.2015.

În perioada menţionata, contestatoarea Municipiul ..S... a realizat venituri din vânzarea de locuinţe, terenuri construibile, cabinete medicale, terenuri vândute persoanelor de etnie romă, concesiuni de servicii şi bunuri, exploatare patinoar şi depozitare a deşeurilor provenite din construcţii, venituri obţinute din tranzacţii ce reprezintă activităţi economice definite de art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Astfel, în luna ianuarie 2010, Municipiul ..S... a realizat o cifră de afaceri superioară plafonului de scutire 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, respectiv 119.000 lei, prevăzut de art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Cifra de afaceri aferentă lunii ianuarie 2010 a fost realizată din:

- livrarea unui apartament şi a terenului aferent în sumă de 125.000 lei, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ..e../11.01.2010:

- redevenţa în valoare de 24.028,5 lei, înscrisă în factura seria ...f....2010 emisă către ...A1...

- venituri de 13.362,5 lei obţinute din exploarea patinoarului.

Având în vedere că Municipiul ..S... este persoană impozabilă care aplică regimul special de scutire şi a cărei cifră de afaceri este mai mare decât plafonul de scutire în decursul lunii ianuarie 2010, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depăşirii plafonului, adică până la 10 februarie 2010, solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA fiind considerată valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care a optat pentru aplicarea regimului normal de taxă, adică 01.03.2010.

Întrucât nu a îndeplinit această obligaţie, organele de inspecţie fiscală au stabilit în sarcina Municipiului ..S... obligaţii fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA în valoare de 1.716.139 lei, aferente veniturilor obţinute din activităţi economice definite de art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, astfel:

- 349.129 lei, pentru livrările de imobile situate în ..S..., str. .....;

- 516.894 lei, pentru vânzarea de terenuri, inclusiv către persoane de etnie rromă, şi cabinete medicale;

- 797.472 lei, pentru cele 6 vânzări de terenurilor construibile din 2014, semnalate de Curtea de Conturi a României-Camera de Conturi ..O... şi pentru terenul de 39 mp ce face obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr. ...e3.../22.01.2015;

- 26.822 lei, pentru încasările din exploatarea patinoarului;

- 25.822 lei, pentru veniturile obţinute din depozitarea de deşeuri provenite din construcţii.

Totodată, au fost calculate accesorii în sumă de 850.202 lei.

Conform prevederilor legale menţionate, respectiv art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(4) şi alin.(5), art. 128 alin.(1) din codul fiscal si normelor metodologice corespunzătoare, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt operaţiuni impozabile în România, operaţiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă dintr-o activitate economică.

Condiţia referitoare la "plată" implică existenţa unei legături directe între operaţiune şi contrapartida obţinută. O operaţiune este impozabilă în condiţiile în care această operaţiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obţinută, este aferentă avantajului primit. Condiţia referitoare la existenţa unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri şi/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata.

Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfăşoară, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi.

Activităţile economice cuprind activităţile producătorilor, comercianţilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi activităţile profesiilor libere sau asimilate acestora, precum şl exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanţă cu principiu! de bază a! sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacţii, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menţionează în constatările Curţii Europene de Justiţie în cazurile C-186/89 Van' Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

Instituţiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activităţile care sunt desfăşurate în calitate de autorităţi publice, chiar dacă pentru desfăşurarea acestor activităţi se percep cotizaţii, onorarii, redevenţe, taxe sau alte plăţi, cu excepţia acelor activităţi care ar produce distorsiuni concurenţiale dacă instituţiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile.

Distorsiuni concurenţiale rezultă atunci când aceeaşi activitate este desfăşurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferenţial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate şi/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, faţă de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri şi/sau a prestărilor de servicii efectuate.

În situaţia în care instituţia publică desfăşoară activităţi pentru care este tratată ca persoană impozabilă, instituţia publică este considerată persoană impozabilă în legătură cu acele activităţi.

Transferul dreptului de a dispune de bunuri ca şi un proprietar reprezintă livrare de bunuri.

În perioada supusă inspecţiei fiscale, respectiv 01.01.2010-30.06.2015, Municipiul ..S... a realizat venituri din vânzarea de locuinţe, terenuri construibile, cabinete medicale, terenuri vândute persoanelor de etnie romă, concesiuni de servicii şi bunuri, exploatare patinoar şi depozitare a deşeurilor provenite din construcţii.

Toate aceste operaţiuni reprezintă livrări de bunuri şi prestări de servicii efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor şi de prestare a serviciilor este în România, Jud. ..O..., contestatoarea mun. ..S..., entitatea publică, este considerată persoană impozabilă în legătură cu aceste activităţi, iar livrarea bunurilor şi prestarea serviciilor sunt rezultate din activităţi economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

În consecinţă, este evident făptui că entitatea publica contestatoare a desfăşurat, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice de natura celor prezentate, fiind considerată persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit dispoziţiilor art. 152 alin. 1, 2 si 6 si art. 153 alin. 1 lit. b) din codul fiscal si a normelor metodologice aferente, persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire şi a cărei cifră de afaceri, constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri şi a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfăşurate de o mică întreprindere, este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, respectiv 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, adică 119.000 lei la cursul de 3,3817 lei/euro, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA 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.

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.

În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depăşit plafonul de scutire şi nu a solicitat înregistrarea, iar nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecţie fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, 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, 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.

Persoana impozabilă care are sediul activităţii economice în România şi realizează sau intenţionează să realizeze o activitate economică ce implică operaţiuni taxabile şi/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depăşeşte plafonul de scutire 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, în termen de 10 zile de la sfârşitul lunii în care a atins sau a depăşit acest plafon.

Potrivit art. 150 din vechiul cod fiscal, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, inclusiv subvenţiile direct legate de preţul acestor operaţiuni.

Potrivit art. 140 din vechiul cod fiscal, cota standard de 19%, care se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, a fost aplicabilă până la 30.06.2010, iar de 01.07.2010 a întratîn vigoare cota standard de 24%.

Potrivit art. 134 ind. 1 din codul fiscal, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca şi un proprietar. Prin excepţie, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plăţii ultimei sume scadente, cu excepţia contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

Livrarea de construcţii/părţi de construcţii şi a terenurilor pe care sunt construite, precum şi a oricăror altor terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată. Prin excepţie, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcţii noi, de părţi de construcţii noi sau de terenuri construibile. Teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcţii, conform legislaţiei în vigoare, construcţie înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ; iar livrarea unei construcţii noi sau a unei părţi din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcţiei sau a unei părţi a acesteia, după caz, în urma transformării.

Se retine prin actul de control faptul ca, in anul 2010, contestatoarea Municipiul ..S... a vândut un număr de ...g... apartamente situate in cartierul ....... din ..S... pentru suma totală de 5.448.900 lei, iar în anul 2011 un număr de ....g1... apartamente situate în acelaşi cartier în valoare de 984.100 lei.

Imobilele cu destinaţia de locuinţe situate în jud. ..O..., ..S..., str ..., au intrat în posesia Municipiului ..S... în urma protocolului încheiat la data de 14.09.2009 între ...A..., cu sediul în Municipiul ..S..., b-dul ....., nr. .... bloc ........, judeţul ..O..., înregistrata la Registrul Comerţului sub nr. ...f2..., Cod Unic de înregistrare ........ şi Consiliul Local al Municipiului ..S... prin Direcţia Administrarea Domeniului Public şi Privat, cu sediul în Municipiul ..S..., str. .... nr....., ca urmare a diminuării capitalului ...A..., prin restituirea de aporturi în natură.

Pentru un număr de ...g2... locuinţe vândute în anul 2010, organele de inspecţie fiscală au calculat o diferenţă TVA de 349.129 iei.

În cazul a ...g3... apartamente în valoare de 1.013.700 lei, a fost stabilită o diferenţă de TVA de 161.851 lei prin aplicarea cotei de 19%, iar pentru un număr de ..g4... locuinţe în valoare de 967.600 lei, a fost determinată TVA suplimentară de 187.278 lei prin aplicarea cotei de 24%.

La calculul diferenţei de TVA în sumă de 349.129 lei a fost aplicat procedeul sutei mărite, conform pct. 23 alin.(2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.873/2011, aşa cum a fost modificată prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr. ..../2014.

Stabilirea diferenţei suplimentare a fost făcută cu respectarea dispoziţiilor art. 141 alin.'(2) lit, f) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în sensul că a fost calculată TVA pentru locuinţele a căror vânzare a fost efectuată până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcţiei.

Dovada respectării dispoziţiilor art. 141 alin.(2) lit. f) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, este dată de Procesele-verbale de recepţie la terminarea lucrărilor nr. ...f3.../13.04.2009 şi nr. ...f4.../29.04.2009, încheiate în cazul celor ...g2... locuinţe livrate în anul 2010.

Totodată, pentru celelalte ...g5...de imobile livrate în 2010 şi pentru cele ...g1... vândute în 2011, situate în cartierul ..... din Municipiul ..S..., Jud. ..O..., precum şi în cazul celor ...g7... apartamente situate în b-dul ...., bloc ......, din aceeaşi localitate, vândute în anul 2010, nu a fost determinată diferenţă de TVA având în vedere că procesele-verbale de recepţie la terminarea lucrărilor au fost întocmite în anul 2008, iar livrarea imobilelor a fost realizată în anul 2010, după 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcţiei.

Au fost aplicate şi prevederile pct. 37 alin.(3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care are următorul conţinut:

„ (3) Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcţii sau ai unei părţi din construcţie care nu a suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 141 alin. (2) Ut. f) pct. 4 din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepţie definitivă a construcţiei sau a unei părţi din construcţie. Prin proces-verbal de recepţie definitivă se înţelege procesul-verbal de recepţie la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislaţiei în vigoare. în cazul unei construcţii realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia construcţia sau partea din construcţie este înregistrată în evidenţele contabile drept activ corporal fix."

În situaţia celor ..... tranzacţii imobiliare realizate în anul 2014, menţionate de Curtea de Conturi a României-Camera de Conturi ..O... în adresa nr. ...f1..../26.05.2015, înregistrată la AJFP ..O... sub nr. ...d3.../04.06.2015, precum şi a terenului de ....mp, categoria de folosinţă curţi-construcţii, ce face obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr. ...e3.../22.01.2015, a fost calculată o diferenţă suplimentară de TVA în sumă de 797.472 lei prin aplicarea cotei de 24%, procedeul sutei mărite, asupra valorii totală de vânzare de 4.120.275,06 lei.

Veniturile obţinute din exploatarea patinoarului şi din depozitarea de deşeuri provenite din construcţii au fost impozItate prin aplicarea cotei de TVA în vigoare, respectiv 19% sau 24%, procedeul sutei mărite, rezultând o diferenţă de TVA de 52.644 lei (26.822 lei + 25.822 lei).

Raportat la încasările din exploatarea patinoarului, Municipiul ..S... recunoşte că datorează TVA pentru veniturile realizate din această activitate, precizând la pct. IV din contestaţie,

„Prin urmare, sunt îndeplinite condiţiile de plată TVA pentru prestarea acestui serviciu."

Pentru celelalte vânzări de imobile, respectiv vânzarea de terenuri, inclusiv către persoane de etnie romă, şi cabinete medicale, a fost stabilită o diferenţă suplimentară de TVA în sumă de 516.894 lei, în conformitate cu prevederile legale prezentate în cuprinsul prezentei decizii, precum şi cu dispoziţiile pct. 37 alin. (6) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Terenurile, care au făcut obiectul acestor tranzacţii, reprezintă terenuri intravilane şi extravilane cu categoria de folosinţă curţi-construcţii şi arabil, iar contractele de vânzare-cumpărate încheiate cu ...A2... şi ...A3... prevăd obligaţia cumpărătorilor de a realiza investiţii.

În consecinţă, se constată că aceste terenuri sunt terenuri construibile, iar transferul proprietăţii acestora intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

După cum a arătat, determinarea diferenţei suplimentare de TVA în sumă de 1.716.139 lei, contestată, a fost efectuata avându-se in vedere si prevederile art. 134A1 alin.(1) şi alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Astfel, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca şi un proprietar.Prin excepţie, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul piăţii ultimei sume scadente, cu excepţia contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

La stabilirea faptul generator şi exigibilităţii taxei - data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, data la care o persoană are obligaţia de a plăti taxa la bugetul statului - au fost avute în vedere şi prevederile art. 1673 alin.(1) şi art. 1674 din Legea nr. 287/2009 privind Cidul civil, în vigoare din data de 1 octombrie 2011, potrivit cărora, vânzătorul este obligat să transmită cumpărătorului proprietatea bunului vândut, iar proprietatea se strămută de drept cumpărătorului din momentul încheierii contractului, chiar dacă bunul nu a fost predat ori preţul nu a fost plătit încă.

Pentru diferenţa suplimentară de TVA în sumă de 1.716.139 lei au fost calculate accesorii totale în valoare de 850.202 lei, in conformitate cu dispoziţiile art. 119 a!in.(1), art. 120 alin.(1) şi alin.(7) şi art. 120A1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, conform dispoziţiilor legale mai sus arătate, pentru neachitarea la termenul de scadenţă de către debitor a obligaţiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi şi penalităţi de întârziere.

Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanţei fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligaţiilor de plată la scadenţă, iar penalităţile de întârziere reprezintă sancţiunea pentru neîndeplinirea obligaţiilor de plată ia scadenţă şi ambele se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenţă şi până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

In speţa dedusa judecaţii, dobânzile contestate în cuantum de 660.882 lei, aferente perioadei 26.04.2010-20.11.2015, au fost calculate prin aplicarea cotei de 0,1%, 0,05%, 0,04%, respectiv 0,03%, pentru fiecare zi de întârziere, prevăzută de art. 120 alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, asupra obligaţiilor fiscale neachitate, constând în taxă pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat în perioada 01.01.2010-30.06.2015.

Penalităţile de întârziere contestate în cuantum de 189.320 lei, aferente perioadei 26.04.2010-20.11.2015, au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% prevăzută de art. 120A1 alin.(2) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, pentru obligaţiile de plată cu scadenţa până la data de 1 iulie 2013 şi prin aplicarea cotei de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere, prevăzută de art. 120A1 alin.(2) din acelaşi act normativ, pentru obligaţiile de plată scadente după data de 1 iulie 2013, asupra obligaţiilor fiscale neachitate constând taxă pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat în perioada 01.01.2010-30.06.2015.

In ceea ce priveşte capetele de cerere privind anularea deciziei nr. ..c1../18.03.2016, corectata prin decizia nr. ..c1.1../13.06.2016, emise de D.G.R.F.P. ..C... în soluţionarea contestaţiei formulate de reclamantă împotriva măsurilor dispuse prin decizia referitoare la obligaţiile de plata accesorii nr. ..a1../19.01.2016, emisa de AJFP ..O... si anularea deciziei nr. ..c2../26.05.2016, emisa de D.G.R.F.P. ..C..., în soluţionarea contestaţiei formulate de reclamantă împotriva măsurilor dispuse prin decizia referitoare la obligaţiile de plata accesorii nr. ..a2../12.04.2016, emisa de AJFP ..O... se pot retine următoarele:

In fapt, prin decizia referitoare la obligaţiile de plata accesorii nr. ..a1../19.01.2016, emisa de AJFP ..O... au fost stabilite obligaţii de plata accesorii in suma totala de 35.181 lei, aferente TVA, din care suma de 21.109 lei, reprezintă dobânda, iar suma de 14.072 lei, reprezintă penalităţi de întârziere.

Perioada pentru care au fost calculate obligaţiile de plata accesorii este 20.11.2015-31.12.2015.

Prin decizia referitoare la obligaţiile de plata accesorii nr. ..a2../12.04.2016, emisa de AJFP ..O... au fost stabilite obligaţii de plata accesorii in suma totala de 46.851 lei, aferente TVA, din care suma de 31.234 Iei, reprezintă dobânda, iar suma de 15.617 lei, reprezintă penalităţi de întârziere.

Perioada pentru care au fost calculate obligaţiile de plata accesorii este 01.01.2016-31.03.2016.

Obligaţia principala care a generat obligaţiile de plata accesorii a fost stabilita prin decizia de impunere nr. ...a.../27.11.2015, emisa de AJFP ..O..., fiind in cuantum de 1.716.139 lei.

La calculul obligaţiilor de plata accesorii s-au avut in vedere dispoziţiile art. 88 alin. 1 lit. c) si art. 119 din OG 92/2003, privind codul de procedura fiscala, avandu-se in vedere faptul ca entitatea publica contestatoare nu a achitat obligaţiile datorate bugetului genera! consolidat al statului, reprezentând TVA.

In ceea ce priveşte anularea certificatului de înregistrare in scop de TVA, seria ... nr. ...d.../24.05.2016, va rugam sa observaţi ca a fost emis ca urmare a constatărilor organelor de inspecţie fiscala concretizate prin raportul de inspecţie fiscala nr. ...b1.../25.11.2015, fiind act subsecvent actului principal, existenta acestuia depinzând de soluţia asupra legalităţii actelor de control contestate.

Solicită respingerea acţiunii formulate de Municipiul ..S... ca fiind neintemeiata si menţinerea actelor administrativ - fiscale întocmite de D.G.R.F.P. ..C... - AJFP ..O... ca fiind legale si temeinice.

***Sintetizând criticile şi apărările formulate, prin prisma normelor legale incidente şi a materialului probator administrat, Curtea constată că, raportat la legalitatea actelor administrativ fiscale contestate, se impun a fi dezlegate două probleme :***

***1. prima chestiune vizează tratamentul fiscal în materie de TVA al Municipiului ..S..., respectiv dacă este sau nu o instituţie publică în sensul prevăzut de art. 127 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal***

***2. cel de-al doilea aspect ce necesită analiză se referă la legalitatea stabilirii obligaţiei de plată suplimentară a TVA, aferentă tranzacţiilor cu imobile-apartamente noi şi cu terenuri construibile***

***Cu titlu prealabil,*** Curtea referindu-se la critica reclamantului circumscrisă nemotivării actelor administrativ-fiscale contestate, nemotivare care ar fi în măsură să atragă nulitatea acestora, arată că motivarea actului administrativ, în speţă al celui fiscal, reprezintă o o obligaţie generală a autorităţii care subsumată unui dublu rol: pe de o parte, asigură transparenţă actului fiscal care ii va permite destinatarului acestuia să verifice dacă este întemeiat sau nu iar pe de altă parte, pune la dispoziţia instanţei mecanismul necesar realizării controlului judiciar.

De altfel, şi în jurisprudenţa comunitară se reţine că motivarea trebuie să fie adecvată actului emis şi şi trebuie să prezinte de o manieră clară şi univocă algaritmul urmat de instituţia care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor şi, de asemenea, să permită curţilor comunitare competenţa să efectueze revizuirea actului(cauza C-367/1995)

În cauză însă, Curtea apreciază că cerinţa motivării actelor administrativ-fiscale contestate a fost realizată, amploarea şi detalierea motivării depinzând de circumstanţele fiecărei situaţii, ale fiecărui aspect analizat iar nemulţumirea reclamantului cu privire la maniera în care organul fiscal a înţeles să interpreteze şi să aplice dispoziţiile legale nefiind echivalente cu lipsa sau insuficienţa motivării.

**În ceea ce priveşte stabilirii calităţii reclamantului de plătitor de TVA**, Curtea porneşte analiza de la prevederile legale incidente în materie, respectiv de la prevederile Legii nr. 571/2004. Astfel, ***potrivit art. 127 alin.4-6 din Legea nr.571/2004:***

(4) Instituţiile publice şi organismele internaţionale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activităţile care sunt desfăşurate în calitate de autorităţi publice, chiar dacă pentru desfăşurarea acestor activităţi se percep cotizaţii, onorarii, redevenţe, taxe sau alte plăţi, cu excepţia acelor activităţi care ar produce distorsiuni concurenţiale dacă instituţiile publice şi organismele internaţionale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum şi a celor prevăzute la alin. (5) şi (6)..

    (5) Instituţiile publice şi organismele internaţionale de drept public prevăzute la alin. (4) sunt persoane impozabile pentru activităţile desfăşurate în calitate de autorităţi publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141.

    (6) Instituţiile publice şi organismele internaţionale de drept public prevăzute la alin. (4) sunt, de asemenea, persoane impozabile pentru următoarele activităţi:

    a) telecomunicaţii;

    b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific şi altele de aceeaşi natură;

    c) transport de bunuri şi de persoane;

    d) servicii prestate în porturi şi aeroporturi;

    e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;

    f) activitatea târgurilor şi expoziţiilor comerciale;

    g) depozitarea;

    h) activităţile organismelor de publicitate comercială;

    i) activităţile agenţiilor de călătorie;

    j) activităţile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante şi alte localuri asemănătoare;

    k) operaţiunile posturilor publice de radio şi televiziune;

    l) operaţiunile agenţiilor agricole de intervenţie efectuate asupra produselor agricole şi în temeiul regulamentelor privind organizarea comună a pieţei respectivelor produse.

***Aşadar, regula în ceea ce priveşte regimul TVA al instituţiilor publice este aceea că nu sunt persoane impozabile pentru activităţile desfăşurate în calitate de autorităţi publice, chiar şi în condiţiile în care pentru desfăşurarea acestora se percep*** cotizaţii, onorarii, redevenţe, taxe sau alte plăţi, următoarele **excepţii:**

- pentru activităţile care ar produce distorsiuni concurenţiale, dacă instituţiile publice şi organismele internaţionale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile,

- pentru activităţile desfăşurate în calitate de autorităţi publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141.

- pentru activităţile enumerate expres la alin.6 al art.127 din Legea nr.571/2004

În cauză, organul fiscal a apreciat că reclamantul se încadrează în ipoteza reglementată de prima dintre excepţiile enumerate mai sus, anume că lipsa tratamentului ca persoană impozabilă pentru activitatea de tranzacţionare imobiliară ar produce distorsiuni concurenţiale în raport cu celelalte persoane fizice sau juridice care desfăşoară aceeaşi activitate.

Raţionamentul pârâtelor este întemeiat şi susţinut şi de reglementările şi jurisprudenţa europene. Astfel, în interpretarea art.13 din Directiva TVA, în cauzele conexate 231/87 şi 129/88***( Comune di Carpaneto Piacentino şi Comune di Rigaro***) , Curtea de Justiţie a arătat că activităţile desfăşurate în calitate de autorităţi publice sunt cele efectuate de organismele guvernate de dreptul public în temeiul regimului special aplicabil lor, dar nu includ activităţi desfăşurate de acestea în aceleaşi condiţii juridice care sunt aplicabile comercianţilor privaţi. Organismele supuse dreptului public trebuie tratate ca persoane impozabile în privinţa activităţilor care pot fi desfăşurate şi de persoane private în concurenţă cu acestea. Instanţei naţionale îi revine sarcina de a califica activităţile în discuţie în lumina acestui criteriu.

În acest context, Curtea va analiza sfera de aplicare a incidenţei excepţiei de la regula neimpozitării organismului de drept public, prin prisma îndeplinirii a două condiţii: reclamantul să fi desfăşurat acţivităţile imobiliare în baza regimului juridic naţional special aplicabil şi respectivele activităţi să fi fost desfăşurate de organism în calitatea sa autoritate publică.

În altă ordine de idei, CJUE a afirmat că **principiul neutralităţii fiscale** include principiul eliminării denaturării concurenţei care rezultă dintr-un tratament diferenţiat din punctul de vedere al TVA, denaturarea fiind demonstrată din moment ce se constată că prestările de servicii se află în concurenţă şi sunt tratate inegal din punct de vedere al TVA.

Or, în condiţiile în care reclamantul ar beneficia de un tratament fiscal preferenţial astfel încât contravaloarea bunurilor livrate şi/sau a serviciilor prestate de acesta nu este grevată de taxă, faţă de alte persoane care sunt obligate să impună TVA contravolorii aceloraşi activităţi, este evident că ne aflăm în situaţia existenţei unor distorsiuni concurenţiale.

2. În ceea ce priveşte critica reclamantului potrivit cu care pentru anul 2010 nu depăşise plafonul de scutire de 35 000 euro, astfel că nu putea fi catologat drept plătitor de TVA, Curtea reţine că din documentele depuse la dosar şi din concluziile raportului de expertiză fiscală rezultă că în luna ianuarie 2010 Municipiul ..S... a realizat o cifră de afaceri superioară plafonului , respectiv peste suma de 119.000 lei echivalentul a 35000 euro, sumă rezultată din tranzacţia constând în vânzare-cumpărare imobil cu destinaţia de locuinţa, in speţa contractul autentificat sub nr. ..e../11.01.2010, in valoare de 125.000 lei; redevenţa facturata de la Compania de Apa ..O... conform facturii DADPP nr. ..f../31.01.2010, in suma de 24.028, 5 lei; încasări reprezentând venituri din exploatare patinoar, în suma de 13.362,5 lei precum si alte venituri din redevenţe de bunuri si servicii.

Ca urmare, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depăşirii plafonului, adică până la 10 februarie 2010, reclamantul avea obligaţia de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA, aceasta fiind considerată valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care a optat pentru aplicarea regimului normal de taxă, adică 01.03.2010.

În acest context, va fi înlăturată constatarea consultantului fiscal care în concluziile lucrării arată că reclamantul a devenit plătitor de TVA începând cu luna iulie 2010, depăşirea plafonului operând din luna mai întrucât, nu se explică şi nu se justifică din ce considerent legal nu a avut în vedere la stabilirea cifrei de afaceri aferentă lunii ianuarie valoarea tranzacţiei imobiliare din ianuarie 2010 însă, pentru înstrăinările operate ulterior lunii mai 2010 a luat în calcul şi sumele provenind din astfel de operaţiuni.

Referitor la legalitatea şi corectitudinea cuantumului sumei reprezentând obligaţii suplimentare de plată aferentă TVA pentru tranzancţiile imobiliare trebuie făcută distincţia dintre **livrările de construcţii şi terenuri aferente pe de o parte şi terenuri construibile pe de altă parte**.

Consultantul fiscal a considerat ca tranzacţii scutite de TVA în conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.f din C. Fiscal întrucât au ca obiect terenuri arabile, următoarele operaţiuni

* terenul în suprafaţă de .... mp vândut prin contractul de vânzare-cumpărare nr....e4.../29.08.2014 către ...A4...
* teren în suprafaţă de ..... mp vândut prin contractul de vânzare-cumpărare nr....e5.../13.11.2014 către ...A5...
* teren suprafaţă de .... mp vândut prin contract vânzare-cumpărare nr....e6.../19.12.2014 către ...A6...

Or, regimul juridic al fiecarui dintre aceste terenuri înstrăinate, sub aspectul destinaţiei sale trebuia stabilit, în principal în temeiul certificatului de urbanism iar în lipsa acestuia, în baza oricăror ale înscrisuri prin care să se determine posibilitatea edificării de contrucţii.

Astfel, în ceea ce priveşte tranzacţia cu ...A4..., Curtea reţine că la data vanzării nu a fost prezentat certificat de urbanism iar din documentele care au stat la baza vânzării prin licitaţie publică rezultă că înstrăinarea este necesară pentru exploatarea eficientă a terenului în sensul mobilării amplasamentului cu clădiri moderne, data fiind zana industrială şi de prestări servicii în care se situează. totodată, din ...f5.../2016 rezultă că deşi la regimul economic este menţionată folosinţa actuală ca teren arabil la regimul tehnic se menţionează posibilitatea edificării de construcţii care să respecte prevederile codului civil şi aliniamentul construcţiilor invecinate.

Aşadar, în opinia Curţii nu se mai poate pune în discuţie faptul că terenul respectiv nu este construibil, iar faptul că este folosit ca teren arabil nu înlătură aptitudinea acestuia de a fi construibil.

Cât priveşte terenul înstrăinat catre ...A5..., se reţine că din ...f6.../14.05.2014 rezultă că terenul este amplasat intr-o yonă cu destinaţia pentru industruie şi că, potrivit ....... acesta a fost inclus în intravilanul mun. ..S... în vederea realizării unei platforme industriale iar vânzarea s-a impus în vederea realizării de invstiţii. Aşadar, Curtea va constata că tranzacţia având ca obiect acest teren a fost in mod corect supusă TVA de către organul fiscal.

Referitor la terenul înstrăinat către ...A6..., conform .....f6.../14.05.2014 acesta are amplasamentul intr-o zonă cu destinaţie industrială- parc industrial, fiind vândut la licitaţie publică din motive derivând din necesitatea realizării de investiţii. Or, este evident că şi acest teren poate fi considerat construibil iar operaţiunea de vânzare fiind taxabilă din punct de vedere al TVA.

Analizând caracterul taxabil al tranzacţiilor având ca obiect imobile-apartamente Curtea reţine că reclamantul Municipiul ..S... a vândut un număr de ...g... apartamente situate in cartierul ...... din ..S... pentru suma totală de 5.448.900 lei, iar în anul 2011 un număr de ...g1... apartamente situate în acelaşi cartier în valoare de 984.100 lei.

Imobilele cu destinaţia de locuinţe situate în jud. ..O..., ..S..., str ....., au intrat în posesia Municipiului ..S... în urma protocolului încheiat la data de 14.09.2009 între ...A... şi Consiliul Local al Municipiului ..S..., ca urmare a diminuării capitalului ...A..., prin restituirea de aporturi în natură.

Pentru un număr de ...g2...locuinţe vândute în anul 2010, organele de inspecţie fiscală au calculat o diferenţă TVA de **349.129 lei**, conform dispoziţiilor art. 141 alin.'(2) lit, f) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în sensul că a fost calculată TVA pentru locuinţele a căror vânzare a fost efectuată până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcţiei, respectiv prin raportare la data rezultată din Procesele-verbale de recepţie la terminarea lucrărilor nr. ...f3..../13.04.2009 şi nr. ...f4..../29.04.2009.

Pentru ...g3... apartamente în valoare de 1.013.700 lei, a fost stabilită o diferenţă de TVA de 161.851 lei prin aplicarea cotei de 19%, iar pentru un număr de ...g4.... locuinţe în valoare de 967.600 lei, a fost determinată TVA suplimentară de 187.278 lei prin aplicarea cotei de 24%.

La calculul diferenţei de TVA în sumă de 349.129 lei a fost aplicat procedeul sutei mărite, conform pct. 23 alin.(2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu Decizia Comisiei fiscale centrale nr. .../2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.873/2011, aşa cum a fost modificată prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr. ...../2014.

Pentru celelalte ...g5... de imobile livrate în 2010 şi pentru cele ...g1... vândute în 2011, situate în cartierul ...... din Municipiul ..S..., Jud. ..O..., precum şi în cazul celor g7... apartamente situate în b-dul ..., bloc ....., din aceeaşi localitate, vândute în anul 2010, nu a fost determinată diferenţă de TVA având în vedere că procesele-verbale de recepţie la terminarea lucrărilor au fost întocmite în anul 2008, iar livrarea imobilelor a fost realizată în anul 2010, după 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcţiei.

Cât priveşte cele .... tranzacţii imobiliare realizate în anul 2014, precum şi a terenului de ..... mp, categoria de folosinţă curţi-construcţii, ce face obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr. ...e3.../22.01.2015, a fost calculată o diferenţă suplimentară de TVA în sumă de 797.472 lei prin aplicarea cotei de 24%, procedeul sutei mărite, asupra valorii totală de vânzare de 4.120.275,06 lei.

**Veniturile obţinute din exploatarea patinoarului şi din depozitarea de deşeuri provenite din construcţii** au fost impozitate prin aplicarea cotei de TVA în vigoare, respectiv 19% sau 24%, procedeul sutei mărite, rezultând o diferenţă de TVA de 52.644 lei (26.822 lei + 25.822 lei).

Raportat la încasările din exploatarea patinoarului, Municipiul ..S... recunoşte că datorează TVA pentru veniturile realizate din această activitate, precizând la pct. IV din contestaţie, „Prin urmare, sunt îndeplinite condiţiile de plată TVA pentru prestarea acestui serviciu."

*Faţă de cele arătate, Curtea urmează să constate că şi calculul dobânzilor şi penalităţilor de întârzierea a fost realizat corect de organul fiscal, respectiv suma de* 660.882 lei, aferente perioadei 26.04.2010-20.11.2015, ca dobânzi conform art. 120 alin.(7)C.proc fisc., şi suma de 189.320 lei, penalităţi de întârziere aferente aceleiaşi perioade.

În consecinţă, Deciziile nr...a1../19.01.2016 şi nr. ..a2../12.04.2016 vizând obligaţii de plată accesorii aferente deciziei de impunere nr....a.../2015, cele de soluţionare a contestaţiilor nr. ..c1../18.03.2016 şi nr. ..c2../26.05.2016, precum şi operaţiunea subsecventă de înregistrare, din oficiu, în scop TVA, respectiv a certificatului de înregistrare în scop TVA, seria ..... nr. ...d..., emis în considerarea raportului de inspecţie fiscala nr. ...b.../25.11.2015, sunt considerate legale de către Curte .

Aşadar, faţă de cele expuse anterior, prin prisma disp. art.8 din Legea nr.554/2004, Curtea va respinge acţiunea având ca obiect anularea actelor administrativ-fiscale contestate.

Relativ la capătul de cerere având ca obiect anularea deciziei nr............ vizând dobânzi şi penalităţi de întârziere, Curtea urmează să ia act de cererea de renunţare la judecată conform dispoziţiilor art.406-407 NCPC.

PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII

DECIDE

Ia act de renunţarea reclamantului Municipiul ..S... la judecarea cererii adiţională vizând anularea deciziei nr. ..........

Respinge acţiunea formulată de reclamantul MUNICIPIUL ..S... cu sediul în ..S..., str. ........, nr......., jud...O... în contradictoriu cu pârâtele DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..C... - ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..O... cu sediul în ..S..., str......., nr. ....., jud. ..O... şi DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..C... - SERVICIUL SOLUŢIONARE CONTESTAŢII ...., cu sediul în ..C... , str......., nr......, jud........

Cu recurs în termen de15 zile de la comunicare, cererea urmând a se depune la sediul Curţii..

Pronunţată în şedinţa publică de la .........

.......A1022...

.........