Invitaţie la seminarul de fiscalitate organizat de EY Romania

Noua Declaraţie de TVA 394 – Implicaţii. Interpretări. Soluţii practice
Hotel JW Marriott, 17 martie 2016, ora 09:00

EY România are deosebita plăcere de a vă invita la un seminar interactiv în cadrul căruia ne vom concentra asupra modificărilor aduse Formularul 394 „Declaraţie informativă privind livrările/prestările şi achiziţiile efectuate pe teritoriul naţional de persoanele înregistrate în scopuri de TVA", care urmează să intre în vigoare începând cu 1 aprilie 2016. Amendamentele aduse sunt substanțiale, atat în ceea ce privește natura tranzacțiilor cât și ca volum de informații ce urmează a fi raportate.

Este important ca fiecare contribuabil să înțeleagă noile cerințe determinate de Formularul 394 extins și să își adapteze sistemul contabil și procesele/procedurile interne pentru a asigura îndeplinirea noilor cerințe de raportare. Acest pas este unul esenţial pentru contribuabili în contextul intensificării controalelor fiscale și al interesului crescut al autorităţilor legat de colectarea informațiilor cu caracter fiscal dar și în contextul tendinței la nivel european de auditare a informațiilor în format electronic.

Seminarul vă va oferi o perspectivă detaliată asupra următoarelor aspecte:

► Noile tipuri de tranzacții/informații ce trebuie raportate

► Probleme/soluții practice (e.g. sisteme ERP) ridicate de noile modificări Prezentarea se adresează directorilor financiari dar şi persoanelor din departamentul financiar,

fiscal și contabil.

Programul evenimentului

09:00 – 09:30 Înregistrarea participanţilor

09:30 – 11:00 Sesiune de prezentare

11:00 – 11:15 Pauză de cafea

11:15 – 12:30 Sesiune interactivă

12:30 – 13:00 Prânz

Mai multe informaţii găsiţi aici: Invitatie seminar EY_Noul Formular 394_17 martie 2016.

ICCJ – Măsura exceptării de la reducerea numărului de certificate verzi. Lipsa notificării Comisiei Europene

Legislaţie relevantă:

TFUE, art. 108 alin. (3)

Legea nr. 123/2012, art. 74

O.U.G. nr. 117/2006, art. 3 alin. (1)

Prin dispoziţiile cuprinse în art.6 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 220/2008, astfel cum a fost modificată şi completată prin Legea nr. 134/2012, s-a introdus obligaţia reducerii de către ANRE a numărului de certificate verzi, stabilit de lege

în cazul centralelor care au obţinut suplimentar alte ajutoare de stat decât sistemul de sprijin prin aceste certificate.

Măsura exceptării de la reducerea de certificate verzi, introdusă prin dispoziţiile art. 6 alin. (7^1) din aceeaşi lege, reprezentând o facilitate suplimentară acordată investitorilor din domeniul resurselor regenerabile de energie ce nu a fost notificată Comisiei Europene în condiţiile prevăzute de art. 108 alin. (3) din TFUE, nu îşi poate găsi aplicarea, statul român neprocedând niciodată la notificarea ei Comisiei Europene, şi mai mult, revenind ulterior asupra acesteia în sensul abrogării dispoziţiilor legale ce o reglementau.

Decizia nr. 6655 din 10 octombrie 2013

Prin acţiunea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Bucureşti – secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, reclamanta S.C. E S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Autoritatea Naţională de Reglementare în Domeniul Energiei, anularea parţială a deciziei A.N.R.E. nr. 2793/31.10.2012 privind acreditarea CEE P 3 pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi, dat fiind faptul că a fost dată cu încălcarea dispoziţiilor legale, în ceea ce priveşte Anexa prin care s-a stabilit că numărul de certificate cuvenite societăţii a fost calculat potrivit art. 6 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 220/2008, precum şi obligarea pârâtei la modificarea Anexei respective, în sensul acordării numărului de certificate verzi prevăzut la art. 6 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 220/2008, adică două certificate verzi, până în anul 2017, şi un certificat verde, începând cu anul 2018, pentru fiecare 1 MWh produs şi livrat de producătorii de energie electrică din energie eoliană, începând cu data de 31.10.2012.

În motivare, reclamanta a arătat că, prin decizia nr. 2793/31.10.2012, ANRE a acreditat CEE P 3 pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi, stabilind numărul de certificate verzi cuvenite pentru energia produsă

după cum urmează: un număr de 0,82 certificate verzi pentru fiecare 1 MWh E-SRE produs până la data de 31.12.2017 şi un număr de 0,41 certificate verzi pentru fiecare 1 MWh E-SRE produs începând cu data de 01.01.2018. Numărul de certificate verzi prevăzut în decizie a fost calculat potrivit dispoziţiilor art. 6 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 220/2008, care prevede că "prin excepţie de la prevederile alin. (2) şi (4), indiferent de tipul sursei regenerabile utilizate, producătorii de energie electrică beneficiază de: b) un număr de certificate verzi stabilit de ANRE prin reducerea numărului de certificate verzi prevăzut la alin. (2), diminuând valoarea de referinţă a investiţiei per MW cu valoarea ajutorului primit per MW şi păstrând valoarea ratelor interne de rentabilitate considerate în calculele furnizate Comisiei Europene în cadrul procesului de autorizare a sistemului de promovare, dacă centralele electrice beneficiază suplimentar de ajutor de stat."

Reclamanta a arătat că împotriva acestei decizii a formulat plângere prealabilă, solicitând A.N.R.E. revocarea parţială şi emiterea unei noi decizii prin care societatea să beneficieze de numărul de certificate la care avea dreptul potrivit legii, însă pârâta, prin adresa nr. 54880/12.11.2012, i-a comunicat că nu poate da curs solicitării, invocând dispoziţiile art. 6 alin. (7) din Legea nr. 220/2008 şi pct. 2.8 din Decizia Comisiei Europene nr. 4938/2011. Potrivit respectivelor dispoziţii legale, sprijinul sub formă de certificate verzi poate fi cumulat cu un ajutor pentru investiţii numai dacă numărul de certificate verzi va fi diminuat, iar pârâta ANRE ar fi avut obligaţia legală de a reduce numărul de certificate verzi în acest caz. Pentru a lua această hotărâre, pârâta ANRE i-a comunicat că societatea a beneficiat de un ajutor de stat investiţional în valoare de 16.709.168 lei, acordat de Administraţia Fondului de Mediu pentru realizarea CEE P 3.

S-a arătat în continuare, că decizia preşedintelui ANRE nr. 2793/31.10.2012 este act administrativ individual care

îndeplineşte în integralitate condiţiile impuse de legislaţia în materie. Faţă de obiectul cauzei deduse judecăţii, legalitatea, oportunitatea şi temeinicia emiterii actului administrativ contestat rezidă din aplicarea dispoziţiilor Ordonanţei de Urgenţă a Guvernului nr. 33/2007 privind organizarea şi funcţionarea Autorităţii Naţionale de Reglementare în Domeniul Energie, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 160/2012 şi ale Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii din surse regenerabile de energie, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Prin sentinţa civilă nr. 440 din 31 ianuarie 2013, Curtea de Apel Bucureşti – secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal a respins acţiunea formulată de reclamanta S.C. E S.R.L., în contradictoriu cu pârâta Autoritatea Naţională de Reglementare în Domeniul Energiei, ca neîntemeiată.

Pentru a hotărî astfel, instanţa de fond a reţinut următoarele:

– În raport de situaţia de fapt prezentată şi necontestată de părţi prin acţiune, respectiv întâmpinarea formulate în cauză, precum şi de dispoziţiile legale incidente, curtea de apel a constatat că pârâta a stabilit în mod corect că reclamantei îi sunt aplicabile dispoziţiile art. 6 alin. 7 lit. b) din Legea nr. 220/2008, care prevăd regula reducerii de către ANRE a numărului de certificate verzi stabilit de lege în cazul centralelor electrice care au obţinut suplimentar alte ajutoare de stat decât sistemul de sprijin prin certificate verzi, fiind în prezenţa unui cumul de ajutoare care justifică această reducere.

– Astfel, în speţă, A.N.R.E. a stabilit, în mod legal, numărul de certificate verzi care i se cuvin rec1amantei, prin reducerea numărului de certificate verzi prevăzut la art. 6 alin. 2 din Legea nr. 220/2008, conform mecanismului de reducere prevăzut la Anexa 11 din Regulamentul de acreditare a

producătorilor de energie electrică din surse regenerabile de energie pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi, aprobat prin ordinul preşedintelui ANRE nr. 42/2011.

– De asemenea, autoritatea pârâtă a constatat, în mod corect, că reclamanta nu intră sub incidenţa excepţiei prevăzute la art. 6 alin. 7^1 din Legea nr. 220/2008, deoarece măsura exceptării de la reducerea numărului de certificate verzi a fost introdusă prin Legea nr. 134/2012 pentru aprobarea O.U.G. nr. 88/2011 privind modificarea şi completarea Legii nr. 220/2008, lege care a fost adoptată după momentul autorizării de către Comisia Europeană, prin decizia nr. 4938/2011, a sistemului de promovare prin certificate verzi.

– Din coroborarea dispoziţiilor Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile cu cele ale art. 108 alin. (3) din Tratatul privind funcţionarea Uniunii Europene, rezultă că orice proiect de acordare a unui nou ajutor trebuie notificat Comisiei Europene şi nu poate fi pus în aplicare decât după autorizarea acestuia de către Comisie. Forul legislativ comunitar deţine competenţa exclusivă de a decide asupra compatibilităţii ajutoarelor de stat cu piaţa comună, iar ajutorul care trebuie notificat nu poate fi acordat decât în cazul în care Comisia a adoptat o decizie de autorizare.

– A mai apreciat instanţa de fond că sistemul de promovare prin certificate verzi reglementat de Legea nr. 220/2008 se aplică numai în forma notificată şi autorizată prin decizia Comisiei Europene nr. 4938/2011, aceasta fiind singura emisă până în prezent. Măsura exceptării de la reducerea numărului de certificate verzi, cuprinsă în art. 6 alin. 7^1, a fost introdusă prin pct. 5 din Legea nr. 134/2012 (pentru aprobarea OUG nr. 88/2011 privind modificarea şi completarea Legii nr. 220/2008), care a fost adoptată însă după momentul autorizării de către Comisia Europeană, prin decizia nr. 4938/2011, a sistemului de promovare prin certificate verzi.

– S-a mai reţinut că prin infograma Comisiei Europene nr. 8346/10.10.2012 adresată Reprezentanţei Permanente a României la Uniunea Europeană autorităţile române au fost invitate, pe de o parte, să prenotifice modificările aduse schemei de ajutor prin Legea nr. 134/2012 şi, pe de altă parte, să confirme faptul că acestea nu au fost implementate înaintea adoptării de către Comisia Europeană a unei poziţii referitoare la aceste modificări.

– Or, forma Legii nr. 220/2008 notificată Comisiei Europene nu cuprindea şi modificările sau completările aduse prin Legea nr. 134/2012 pentru aprobarea O.U.G. nr. 88/2011 privind modificarea şi completarea Legii nr. 220/2008, inclusiv alin. 7^1 introdus la art. 6 prin pct. 5 al Legii nr. 134/2012, deoarece la data notificării, respectiv 6 iunie 2011, aceste modificări şi completări nu erau încă adoptate.

– Invocarea de către reclamantă a efectului direct vertical al legislaţiei europene nu este de natură a conduce la anularea parţială a deciziei ANRE nr. 2793/31.10.2012, ci, dimpotrivă, la constatarea legalităţii măsurii adoptate de către pârâtă, respectiv stabilirea numărului de certificate verzi prin reducerea prevăzută de art. 6 alin. 7 lit. b din Legea nr. 220/2008 şi neaplicarea excepţiei prevăzute de art. 6 alin. 7^1 din acelaşi act normativ.

Efectul direct vertical intervine în relaţiile dintre persoanele fizice/juridice şi stat, prin autorităţile sale, şi presupune că aceste persoane se pot prevala de o normă europeană faţă de stat. În ceea ce priveşte legislaţia primară (ex. tratatele, inclusiv TFUE), Curtea a statuat că aceasta are un efect direct, dacă obligaţiile sunt precise, clare şi necondiţionate şi nu necesită măsuri complementare cu caracter naţional sau european. Însă, prin raportare la datele speţei, s-a apreciat că reclamanta nu poate invoca efectul direct vertical al legislaţiei europene primare sau secundare, întrucât excepţia de la reducerea numărului de certificate verzi, în cazul cumulului de ajutoare care justifică această

reducere (în cauză, existenţa unui ajutor investiţional acordat de Administraţia Fondului pentru Mediu), nu este prevăzută în vreo normă europeană, care să poată fi astfel invocată în mod direct în faţa instanţei naţionale împotriva statului, prin autorităţile sale publice, ci este reglementată în chiar legislaţia naţională, respectiv la art. 6 alin. 7^1 din Legea nr. 220/2008.

Curtea de apel a mai reţinut că este neîntemeiată susţinerea reclamantei, în sensul că, raportat la data încheierii contractului pentru finanţare nerambursabilă nr. 011N, şi anume 09.03.2011, nu i s-ar aplica decizia Comisiei Europene nr. 4938/13.07.2011 (cu referire specială la pct. 2.8 „Cumulul"), întrucât, la data emiterii de către pârâtă a deciziei nr. 2793, şi anume 31.10.2012, erau incidente dispoziţiile deciziei Comisiei Europene nr. 4938/2011, la al cărei pct. 2.8 este stipulat că sprijinul sub formă de certificate verzi poate fi cumulat cu un ajutor pentru investiţii numai dacă numărul de certificate verzi va fi diminuat, astfel încât să rezulte rate de rentabilitate rezonabile în jurul valorii considerate în tabelul 5.

– În acord cu decizia instituţiei europene, care este obligatorie pentru statul destinatar, la nivel naţional, prin prevederile art. 6 alin. 7 lit. b) din Legea nr. 20/2012, s-a introdus obligaţia reducerii de către ANRE a numărului de certificate verzi stabilit de lege în cazul centralelor electrice are au obţinut suplimentar alte ajutoare de stat decât sistemul de sprijin prin certificate verzi, fiind în prezenţa unui cumul de ajutoare care justifică această reducere.

A mai reţinut curtea de apel că este neîntemeiată şi solicitarea reclamantei de a i se aplica dispoziţiile art. 6 alin. (2), prin raportare la excepţia instituită prin art. 6 alin. 7^1 din Legea nr. 220/2008, întrucât, art. 74 din titlul I al Legii nr. 123/2012 este în acord cu art. 108 alin. (3) din TFUE, iar sistemul de promovare prin certificate verzi,

reglementat de Legea nr. 220/2008, se aplică numai în forma notificată şi autorizată prin decizia Comisiei Europene nr. 4938/13.07.2011.

În final, a precizat prima instanţă că CJUE a făcut o aplicare a principiului de drept continental *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (sau doctrina *estoppel* din *common law*) nu în ceea ce priveşte deciziile, ci doar în materia directivelor, care necesită măsuri de transpunere în plan naţional pentru a se ajunge la rezultatul urmărit. Ţinând cont de specificitatea directivelor, CJUE a hotărât că dacă statul membru a transpus la timp şi corect directiva, efectele sale se produc asupra persoanelor prin intermediul măsurilor de transpunere şi de implementare, iar particularii nu mai au nevoie să îşi protejeze drepturile prin invocarea acesteia (ex. hotărârea în cauza Felicitas Rickmers-linie KG din 1981).

Împotriva acestei sentinţe a declarat recurs reclamanta S.C. E S.R.L., solicitând modificarea hotărârii în sensul admiterii acţiunii anularea parţială a deciziei ANRE nr.2793 din 31 octombrie 2012 cu consecinţa acordării numărului de certificate verzi prevăzut de art.6 alin.2 lit.c din Legea nr.220/2008 astfel cum a fost modificată prin OUG nr.88/2011 respectiv două certificate verzi până în anul 2017 şi un certificat verde începând cu anul 2018 pentru fiecare 1 Mwh produs şi livrat de societate.

Invocă motivele de recurs prevăzute de art.304 pct.7 şi 9 Cod procedură civilă, solicitând totodată, aplicarea dispoziţiilor art.304[1] Cod procedură civilă.

În susţinerea motivului de recurs prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedură civilă, arată că hotărârea cuprinde motive contradictorii câtă vreme instanţa de fond reţine că în speţă este aplicabilă decizia Comisiei Europene nr.4938 din 13 iulie 2011 în detrimentul legislaţiei naţionale, omiţând însă să se ia în considerarea faptul că această decizie a stat la baza modificărilor legislative naţionale în temeiul cărora a

solicitat acordarea de certificate verzi conform art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008, modificată prin OUG nr.88/2011 adoptată după pronunţarea deciziei Curţii Europene.

Pentru motivul prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă, s-a susţinut că intimata – pârâtă ANRE a stabilit în mod greşit că nu sunt aplicabile prevederile art.6 alin.7 lit.b din Legea nr.220/2008 modificată şi completată prin OUG nr.88/2011, s-a interpretat greşit că societatea nu intră sub incidenţa excepţiei prevăzute la art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008, întrucât centrala CEE P 3 a fost pusă în funcţiune la data de 6 septembrie 2012 aspect ce rezultă din procesul verbal de recepţie la punerea în funcţiune finală, proces verbal înregistrat sunt nr.429 din 6 septembrie 2012, condiţie prevăzută de art. art.6 alin.7 ind.1 din OUG nr.88/2011 şi de art.20 ind.2 din Regulamentul aprobat de ANRE prin Ordinul preşedintelui ANRE nr.37/2012, de modificare a ordinului nr.42/2011. Pe de altă parte finanţarea nerambursabilă a fost obţinută de societate la data de 9 martie 2011 iar decizia Comisiei Europene nr.4938 a fost luată pe data de 13 iulie 2011 fiind astfel îndeplinită condiţia prevăzută de art.7 alin.7 ind.1 din OUG nr.88/2011 şi 20 ind.2 din Regulament. Ca orice normă de drept prevederile deciziei Comisiei Europene nr.4938 nu pot retroactiva astfel că ea trebuie avută în vedere pentru faptele şi actele juridice care au luat naştere după intrarea sa în vigoare.

Prin urmare, în mod greşit intimata-pârâtă a redus numărul certificatelor verzi şi apoi greşit instanţa de fond a validat această hotărâre.

În legătură cu cererea de verificare a hotărârii sub toate aspectele în limitele prevăzute de art.304[1] Cod procedură civilă, solicită ca instanţa de control să constate că societatea nu a beneficiat de un cumul de ajutoare, facilităţile acordate reprezintă o succesiune în timp, primul ajutor s-a acordat la data de 9 martie 2011 data contractului

de finanţare înainte de emiterea deciziei Comisiei Europene nr.4938 din 12 iulie 2011 iar celălalt privitor la certificatele verzi s-a produs la data 31 octombrie 2012.

Orice altă interpretare ar presupune că decizia Comisie Europene produce efecte juridice cu privire la contractul de finanţare nerambursabilă din 9 martie 2011 fapt ce contravine principiului neretroactivităţii legii, aspect neverificat de către instanţa de fond.

În continuare se face o descriere a modalităţii de aplicare a normelor europene în dreptul naţional, această descriere fiind făcută şi în faţa instanţei de fond motiv pentru care nu va mai fi reluată de instanţa de recurs.

ANRE prin întâmpinarea formulată, invocă în principal, excepţia lipsei de obiect a acţiunii pe motiv că dispoziţiile legale în baza cărora reclamanta îşi întemeiază acţiunea (art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008) au fost abrogate, prin OUG nr.-57 din 4 iunie 2013 privind modificarea şi completarea Legii nr.220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie.

Raportat la motivele invocate de reclamantă prin cererea de recurs se arată că sentinţa recurată cuprinde toate elementele obligatorii prevăzute de art.261 Cod procedură civilă, conţine motivele de fapt şi de drept care au format convingerea instanţei precum şi cele pentru care s-au înlăturat cererile reclamantei, în cuprinsul acesteia neexistând argumente contradictorii.

Pe fond, se arată că judecătorul fondului în mod corect a analizat legalitatea deciziei din prisma prevederilor art.108 alin.3 din Tratatul de funcţionare a Uniunii europene, ale art.3 alin.1 din OUG nr.117/2006 privind procedurile naţionale în domeniul ajutorului de stat, ale pct.77 din Decizia Comisiei Europene nr.4938 din 3 iulie 2011 şi practicii CJUE,

vizând obligativitatea aplicării deciziilor Comisiei Europene, dispoziţii legale care reglementează regimul aplicării sistemului de promovare prin certificate verzi.

Raportat la aceste prevederi sistemul de promovare prin certificate verzi se aplică numai în forma notificată şi autorizată prin decizia Comisiei Europene nr.4938/2011, măsurile dispuse prin OUG nr.88/2011 sunt diferite şi ulterioare notificării Comisiei Europene şi nu pot fi aplicabile înainte de o nouă notificare şi aprobare din partea Comisiei întrucât în acord cu art.108 alin.3 din TFUE înainte de pronunţarea unei decizii finale statul membru nu poate pune în aplicare măsurile preconizate.

Procesul de notificare şi autorizare a fost finalizat prin adoptarea deciziei Comisiei Europene nr.4938/2011: Ajutorul de stat SA 33134 – România – „Certificate verzi pentru promovarea producerii energiei electrice din sursă regenerabilă de energie”, astfel că sistemul de promovare prin certificate verzi reglementat de Legea nr.220/2008 se aplică numai în forma notificată şi autorizată prin decizia nr.4938/2011.

Prin aceste măsuri se urmăreşte evitarea afectării negative a gradului de suportabilitate a plăţii facturii de energie electrică de către consumatorul final, care este cel ce suportă costurile suplimentare de producţie ale producătorilor de energie electrică din sursă regenerabilă de energie prin preţul majorat al energiei electrice.

Edificatoare în acest sens este şi infograma Comisiei Europene nr. 8346 din 10 octombrie 2012 adresată Reprezentanţei permanente a României la Uniunea Europeană, prin care autorităţile Române sunt invitate, pe de o parte să notifice modificările aduse schemei de ajutor din Legea nr.134/2012 şi pe de altă parte să confirme faptul că acestea nu au fost implementate înaintea adoptării de către Comisia Europeană a unei poziţia referitoare la aceste modificări.

În continuare, intimata, la rândul ei face o descriere a efectelor normelor comunitare în ordinea juridică naţională, descriere care a fost de asemenea, făcută şi în faţa judecătorului fondului astfel că nu va fi reluată de către instanţa de control.

Analizând cu prioritate excepţia lipsei de obiect a acţiunii invocată de intimată prin întâmpinare, pe considerentul că dispoziţiile legale invocate de recurentă în susţinerea acţiunii au fost abrogate, instanţa de control reţine că abrogarea unor dispoziţii legale după declanşarea controlului judecătoresc de legalitate, nu lipseşte de obiect acţiunea în contencios administrativ, întrucât legalitatea actului se cenzurează în raport cu prevederile legale în vigoare la data emiterii sau adoptării lui.

Pe cale de consecinţă excepţia invocată va fi respinsă şi se va proceda la examinarea recursului declarat de reclamantă în raport de motivele invocate şi limitele prevăzute de art.304^1 Cod procedură civilă.

Potrivit art.304 pct.7 Cod procedură civilă modificarea sau casarea unei hotărâri se poate cere „când hotărârea nu cuprinde motive pe care se sprijină sau cuprinde motive contradictorii ori străine de natura pricinii”. Acest motiv presupune nemotivarea hotărârii sau existenţa unei contradicţii între considerentele hotărârii în sensul că din unele rezultă netemeinicia hotărârii iar din altele faptul că acţiunea este fondată, fie o contrarietate dintre dispoziţii şi considerente, cum este cazul admiterii acţiunii prin dispozitiv şi justificarea în considerente a soluţiei de respingere a cererii de chemare în judecată.

În cauză, nu au fost identificate astfel de contrarietăţi, considerentele hotărârii justifică soluţia de respingere a cererii de chemare în judecată printr-o interpretare corespunzătoare a textelor legale aplicabile în speţă, raportat la starea de fapt rezultată din actele şi lucrările

dosarului.

Recurenta, în conţinutul cererii de recurs susţine că instanţa de fond pe de o parte reţine că în speţă, este aplicabilă decizia Comisie Europene nr.4938 din 13 iulie 2011 în detrimentul legislaţiei naţionale, omiţând să ia în considerare faptul că această decizie a stat la baza modificărilor legislative naţionale în temeiul cărora a solicitat acordarea de certificate verzi făcând trimitere la dispoziţiile art.7 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008, astfel cum a fost modificată prin OUG nr.88/2011.

Aceste susţineri sunt nefondate întrucât judecătorul fondului a explicat de ce reclamanta nu intră sub incidenţa excepţiei prevăzute de art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008 şi aceasta pentru că măsura exceptării de la reducerea numărului de certificate verzi a fost introdusă prin Legea nr.134/2012 pentru aprobarea OUG nr.88/2011 privind modificarea şi completarea Legii nr.220/2008, lege care a fost adoptată după momentul autorizării de către Comisia Europeană prin Decizia nr.4938/2011 a sistemului de promovare prin certificate verzi.

Măsura de exceptare de la reducerea numărului de certificate verzi reprezintă un nou proiect de acordare a unui ajutor de stat ce poate fi pus în aplicare numai după notificarea şi autorizarea acesteia de către Comisia europeană.

Această interpretarea dată de către judecătorul fondului este concordanţă cu normele naţionale şi comunitare ce reglementează ajutorul de stat în domeniul energiei .

În concluzie acest motiv de recurs apare ca nefondat urmând a fi respins.

Criticile vizând nelegalitatea şi netemeinicia hotărârii încadrabile în motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă sunt de asemenea nefondate, pentru următoarele considerente.

Dispoziţiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă se referă la acele situaţii în care hotărârea este lipsită de temei legal sau a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greşită a legii.

În speţă, nu se regăsesc aceste situaţii, judecătorul fondului în mod corect a reţinut normele juridice aplicabile şi a stabilit înţelesul lor exact dându-le o interpretare corespunzătoare. Astfel, s-a analizat legalitatea deciziei atacate prin prisma prevederilor art.108 alin.3 din TFUE art.74 Titlul I din Legea energiei şi gazelor naturale nr.123 / 2012 art.3 alin.1 din OUG nr.117/2006 şi ale pct.77 şi 28 din Decizia nr.4938 din 13 august 2011 emisă de Comisia Europeană, dispoziţii legale care instituie interdicţia punerii în aplicare a schemelor de sprijin fără notificarea şi autorizarea acestora în prealabil de către Comisia Europeană.

Astfel art.74 din Titlul I a Legii energiei electrice şi gazelor naţionale nr.123/2012 stipulează expres că „aplicarea schemelor de sprijin pentru promovarea producerii energiei electrice din surse regenerabile de energie electrică şi în cogenerare de înaltă eficienţă se face după autorizarea acestora către Comisia Europeană în condiţiile legii”.

Art.3 alin.1 din OUG nr.117/2006 privind procedurile naţionale în domeniul ajutorului de stat prevede că „ajutorul de stat nou nesupus obligaţiei de notificare nu poate fi acordat decât după autorizarea acestuia de către Comisia Europeană sau după acesta este considerat a fi autorizat” .

Toate aceste dispoziţii sunt în acord cu cele cuprinse în art.108 alin.3 din TFUE unde se prevede că „înainte de pronunţarea unei decizii finale statul membru în cauză nu poate pune în aplicare măsurile preconizate”, dar şi cu cele cuprinse la pct.77 din decizia Comisie Europene nr.4938/2011 care stabileşte că „orice plan de finanţare sau modificare a schemei de ajutor trebuie notificată comisiei”, iar la pct.28 din aceeaşi decizie este stipulat faptul că „sprijinul sub formă de certificate verzi poate fi cumulat cu un ajutor

pentru investiţii numai dacă numărul de certificate verzi va fi diminuat”.

Faţă de aceste norme comunitare prin dispoziţiile cuprinse în art.6 alin.7 lit.b din Legea nr.220/2008 astfel cum a fost modificată şi completată prin Legea nr.134/2012, de aprobare a OUG nr.88/2011 s-a introdus obligaţia reducerii de către ANRE a numărului de certificate verzi, stabilit de lege în cazul Centralelor care au obţinut suplimentar alte ajutoare de stat decât sistemul de sprijin prin certificate verzi.

Reducerea a fost prevăzută pentru evitarea afectării negative a gradului de suportabilitate a plăţii facturii de către consumatorul final dar şi pentru a exclude supracompensarea instalaţiilor respective sau dezinteresului pentru competitivitate.

În speţă, suntem în prezenţa unui cumul de ajutoare de stat deoarece recurenta S.C. E S.R.L. a beneficiat suplimentar de un ajutor de stat investiţional pentru realizarea CEE P 3 acordat de Ministerul Fondului pentru Mediu în valoare totală de 16.709.168 lei, aspect necontestat de recurentă şi în această situaţie se impunea reducerea numărului de certificate verzi, reducere făcută conform mecanismului de reducere prevăzut în anexa 11 din Regulamentul de acreditare a producătorilor de energie electrică din sursă regenerabilă de energie pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi aprobat prin Ordinul ANRE nr.42/2011 cu modificările şi completările ulterioare.

Măsura exceptării de la reducerea de certificate verzi introdusă prin dispoziţiile art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008, modificată prin Legea nr.134/2012 nu poate fi aplicată reclamantei-recurente întrucât reprezintă o facilitate suplimentară acordată investitorilor din domeniul resurselor regenerabile de energie care nu a fost notificată Comisiei europene în condiţiile prevăzute de art.108 alin.3 din TFUE. Acordarea ajutorului sub forma certificatelor verzi

fiind condiţionată aşa cum s-a arătat mai sus de notificarea şi autorizarea prealabilă a Comisiei Europene.

Statul român nu a înţeles să notifice Comisia Europeană despre această nouă măsură introdusă prin Legea nr.134/2012, dimpotrivă, prin adoptarea OUG nr.57/2013 a revenit asupra acestei măsuri, dispoziţiile art.7 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008 fiind abrogate.

În privinţa efectelor deciziei Comisiei Europene nr.4938 din 13 iulie 2013 ca act comunitar, în ordinea juridică naţională, se apreciază că instanţa de fond a făcut o corectă interpretare.

În acest sens, se reţine că decizia, ca izvor de drept comunitar, este caracterizată de art.288 alin.4 din TFUE (ex. art.249 TCE) „ca act obligatoriu în toate elementele sale. În cazul în care se indică destinatarul decizia este obligatorie pentru aceştia”.

Ea vizează îndeosebi aplicarea prevederilor tratatelor la situaţii particulare şi în acest caz, este asimilată actelor naţionale ceea ce înseamnă că nu este necesară adoptarea unor reglementări pentru aplicarea lor. De altfel, aceste decizii constituie în mâinile autorităţilor comunitare un instrument de execuţie administrativă a dreptului comunitar.

În speţă, decizia nr.4938 din 13.07.2011 vizează aplicarea dispoziţiilor art.108 din TFUE dispoziţii ce reglementează regimul ajutorului de stat şi este adresată României, fiind obligatorie pentru beneficiarii schemelor de sprijin pentru promovarea producerii energiei electrice din sursă regenerabilă de energie electrică.

Reclamanta-recurentă este beneficiara ajutorului de stat sub forma certificatelor verzi şi prin urmare îi sunt pe deplin aplicabile dispoziţiile cuprinse în decizia nr.4938/10 iulie 2011.

Pentru toate aceste considerente recursul a fost respins în condiţiile prevăzute de art.312 alin.1, art.316 Cod procedură civilă, raportat la art.20 din Legea nr.554/2004.

ICCJ – Taxa de clawback. Corecta identificare a bazei de calcul a valorii aceste taxe

Legislaţie relevantă:

Legea nr. 95/2006, art. 363^1

Ordinul nr. 928/591/2010, art. 1 lit. b) şi art. 4 alin. (1) şi (2)

Potrivit dispoziţiilor art. 4 alin. (2) din Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătăţii şi Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate, valoarea contribuţiei trimestriale instituită prin art. 363^1 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii se determină prin aplicarea procentului de contribuţie, stabilit potrivit alin. (1) al aceluiaşi articol, asupra totalului de venituri obţinute trimestrial, definite la art. 1 lit. b) din acest ordin, după deducerea TVA.

Este nelegală stabilirea contribuţiei clawback prin raportare la volumul vânzărilor trimestriale, acesta reprezentând baza de calcul pentru determinarea procentului de contribuţie iar nu baza de calcul pentru valoarea contribuţiei datorate. Faptul că persoana obligată la plata acestei contribuţii nu

şi-a adus la îndeplinire, alături de obligaţia de declarare a valorii vânzărilor trimestriale prin completarea declaraţiilor 2a şi 2b prevăzute de Ordinul comun nr. 351/464/2011 de modificare şi completare a Ordinului comun nr. 928/591/2010 – şi obligaţia de declarare a valorii încasărilor efective prin completarea declaraţiilor trimestriale 2a1 şi 2b1 prevăzute de acelaşi ordin, nu poate justifica stabilirea contribuţiei clawback prin raportare la volumul vânzărilor iar nu la volumul încasărilor efective, întrucât cadrul legislativ în materie nu prevede o asemenea sancţiune pentru plătitori şi nici competenţa autorităţii administrative de a emite notificări cu privire la sumele estimate de plată.

Decizia nr. 7097 din 6 noiembrie 2013

Notă: art. 363^{1}din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii a fost abrogat începând cu data de 1 octombrie 2011, de O.U.G. nr. 77/2011 privind stabilirea unei contribuţii pentru finanţarea unor cheltuieli în domeniul sănătăţii, publicată în M. Of. nr. 680 din 26/09/2011, cu modificările şi completările ulterioare.

Prin acţiunea înregistrată la 16 ianuarie 2012, reclamanta L SA a solicitat anularea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011 emisă de pârâta Casa Naţională de Asigurări de Sănătate pentru suma de 2.648.880, 81 lei cu titlul de contribuţie clawback aferentă trimestrului II2010.

În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că, prin notificarea nr. NLD 8809/4 noiembrie 2010 pârâta i-a pus în vedere împrejurarea că datorează suma de 2648.880,81 lei cu titlul de contribuţie clawback în baza dispoziţiilor Ordinului comun nr. 928/59/2010 emis de Ministrul Sănătăţii şi Preşedintele Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate.

Potrivit acestor norme, contribuţia clawback a fost stabilită, atât din punct de vedere al bazei taxabile, cât şi din punctul de vedere al procentului de contribuţie, prin

raportare la totalul sumelor contractate sau facturate de contribuabili, în trimestrul de referinţă pentru vânzările de medicamente din cadrul programelor naţionale de sănătate, de medicamente de care beneficiază asiguraţii în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuţie personală, pe bază de prescripţie medicală şi de medicamente de care beneficiază asiguraţii în tratamentul spitalicesc, vândute în sistemul de asigurări sociale de sănătate către furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu şi către unităţile sanitare cu paturi, în cadrul unui trimestru.

Reclamanta a învederat că acest ordin este în contradicţie cu dispoziţiile art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit cărora, contribuţia clawback urma să fie imputată asupra încasărilor trimestriale obţinute în urma vânzărilor de medicamente compensate, iar nu asupra sumelor facturate sau contractate pentru vânzările de asemenea medicamente, independent de încasarea lor, deoarece contribuţia se stabileşte în funcţie de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuţia trimestrială datorată pentru veniturile obţinute, prevăzută în Anexa nr. 14 a legii.

Pentru înlăturarea acestei contradicţii, s-a arătat că Ordinul nr. 928/591/2010 a fost modificat prin Ordinul comun nr. 351/2011, prin care s-a clarificat că stabilirea contribuţiei se va face prin raportare la datele comunicate în declaraţiile 2a1 şi 2 b1, respectiv la încasările trimestriale. În normele astfel aprobate, au fost reglementate două declaraţii noi 2a1 şi 2b1, prin care contribuabilii erau obligaţi să raporteze cuantumul încasărilor generate de vânzarea de medicamente compensate.

Reclamanta a mai arătat că, după abrogarea textelor din Legea nr. 95/2006 privind contribuţia clawback prin Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 77/2011 şi în contradicţie cu prevederile Ordinului comun nr. 351/2011,

pârâta a emis o nouă notificare cu nr. NLD nr. 8327/15 noiembrie 2011 prin care s-a stabilit în mod greşit cuantumul contribuţiei pentru trimestrul II 2010 prin raportare la volumul vânzărilor declarate în luna iulie 2010.

Curtea de Apel Bucureşti – Secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal a pronunţat sentinţa civilă nr. 3.119/11 mai 2012, prin care a admis acţiunea şi a anulat notificarea nr. 8327/15 noiembrie 2011 emisă de pârâta Casa Naţională de Asigurări de Sănătate.

Instanţa de fond a reţinut că notificarea contestată a fost emisă prin raportare la datele aferente declaraţiilor 2a şi 2b declarate de reclamantă în lunile iunie – iulie 2010, cu încălcarea dispoziţiilor art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit cărora, deţinătorii autorizaţiilor de punere pe piaţă a medicamentelor care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective participă, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, cu o contribuţie trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcţie de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuţia trimestrială datorată pentru veniturile obţinute, prevăzute în anexa nr. 14 a legii.

Judecătorul fondului a avut astfel în vedere că, potrivit legii, procentul contribuţiei se aplică asupra valorii încasărilor de medicamente, raportate prin declaraţiile 2 a1 şi 2 b1. Aceeaşi concluzie a fost reţinută şi faţă de dispoziţiile art. 1 lit. b şi art. 4 alin. 2 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătăţii şi Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate , în sensul că, procentul contribuţiei se aplică asupra totalului veniturilor trimestriale obţinute, respectiv asupra încasărilor trimestriale.

În lipsa datelor pe care reclamanta nu le-a putut raporta prin declaraţiile 2a1 şi 2b1, s-a considerat că pârâta Casa

Naţională de Asigurări de Sănătate a aplicat în mod greşit procentul de contribuţie asupra volumului vânzărilor şi s-a constatat nelegalitatea notificării întocmite prin raportare la acest volum raportat de reclamantă în perioada iunie – iulie 2010.

Dispunând anularea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011, instanţa de fond a motivat de asemenea că, nedepunerea declaraţiilor 2 a1 şi 2 b1 nu poate fi sancţionată cu stabilirea contribuţiei prin raportare la volumul de vânzări şi nu la încasări, deoarece sancţiunile pentru asemenea ipoteze sunt prevăzute expres în art. 365 din Legea nr. 95/2006 şi art. 7 – 8 din Ordinul comun nr. 928/591/2010.

3.Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentinţe, a declarat recurs pârâta Casa Naţională de Asigurări de Sănătate, solicitând ca, în temeiul dispoziţiilor art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, să fie modificată hotărârea atacată, în sensul respingerii ca neîntemeiate a acţiunii formulate de reclamanta L –S.A.

Ca prim motiv de recurs s-a invocat greşita respingere a cererii de introducere în cauză a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, învederându-se că, potrivit dispoziţiilor art. 9 alin. 2 din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 77/2011, începând cu data de 1 octombrie 2011, Agenţia Naţională de Administrare Fiscală s-a subrogat în drepturile şi obligaţiile recurentei în calitate de creditor bugetar, având obligaţia de continuare a procedurilor de administrare a contribuţiei de claw-back datorată de deţinătorii autorizaţiilor de punere pe piaţă a medicamentelor sau reprezentanţii legali ai acestora.

Raportat şi la dispoziţiile Codului de procedură fiscală, conform cărora, contribuţia de claw-back este asimilată obligaţiei fiscale, recurenta a arătat că

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală care calitatea de parte în proces, fiind titulara obligaţiei care formează conţinutul raportului juridic de drept material dedus judecăţii.

În consecinţă, s-a precizat că, obligaţia de continuare a procedurilor de administrare a contribuţiei de claw – back şi de subrogare în drepturile C.N.A.S. presupune în mod implicit şi continuarea activităţii deja întreprinse de către aceasta în ceea ce priveşte stabilirea şi calculul contribuţiei datorate în baza datelor furnizate de către deţinătorii autorizaţiilor de punere pe piaţă a medicamentelor.

Cel de-al doilea motiv de recurs a fost invocat pe fondul cauzei, criticându-se soluţia de admitere a acţiunii şi de anulare a notificării nr. NLD 8327/15 noiembrie 2011, în condiţiile în care nu s-a avut în vedere că societatea intimată nu şi-a îndeplinit obligaţia prevăzută de art. 5 alin. 2 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 emis de Ministrul Sănătăţii şi de Preşedintele Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate, de a depune pe suport de hârtie şi în format electronic declaraţiile din anexele nr. 2a1 şi 2b1 ale ordinului în primele 5 zile ale lunii următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru.

În dezvoltarea motivului de recurs, s-a arătat că, nedepunerea celor două declaraţii de către intimată şi deci neîndeplinirea unei obligaţii prevăzute de actele normative în vigoare nu poate fi reţinută ca o culpă a casei recurente, întrucât aceasta, în baza datelor depuse pe proprie răspundere de societate i-a comunicat doar o sumă estimativă de plată, având în vedere că, prin casele de asigurări de sănătate, a decontat integral medicamentele furnizate în sistemul de asigurări de sănătate în trimestrul II 2010 şi nivelul procentului de contribuţie de 9% a fost stabilit conform Anexei nr. 14 din Legea nr. 95/2006.

Ca o consecinţă a nedepunerii de către intimată a declaraţiilor pe proprie răspundere privind volumul de încasări aferente trimestrului II 2010, ci doar a volumului de vânzări aferente acestui trimestru în sumă de 29.432.009 lei, recurenta a arătat că a procedat legal la comunicarea sumei de plată în cuantum de 2.248.880,81 lei, prin notificarea nr. NLD 8327/15 noiembrie 2011, întocmită cu respectarea dispoziţiilor art. 5 alin. 4 şi 5 din Ordinul comun nr. 928/591/2010.

Conform acestei reglementări, contribuţia datorată în funcţie de datele raportate prin declaraţiile 2a1 şi 2b1, respectiv încasările, se notifică de către Casa Naţională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declaraţiilor şi se comunică persoanelor nominalizate la art. 363/1 alin. 1 şi 2 din Legea nr. 95/2006, iar sumele notificate pot fi contestate în termen de 3 zile de la data aducerii la cunoştinţă, la comisia de contestaţii formată din 3 reprezentanţi ai Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate şi constituită prin Ordin al preşedintelui acestei case.

Recursul este nefondat.

Cadrul procesual al litigiului a fost corect determinat de prima instanţă în raport cu obiectul cererii de chemare în judecată şi autoritatea publică emitentă a actului administrativ contestat, Casa Naţională de Asigurări de Sănătate, în calitate de titulară a drepturilor şi obligaţiilor din raportul juridic dedus judecăţii.

Invocarea ca prim motiv de recurs a încălcării dispoziţiilor art. 9 alin. 2 din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 77/2011 privind stabilirea unei contribuţii pentru finanţarea unor cheltuieli în domeniul sănătăţii, în sensul că se impunea introducerea în cauză a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală în calitate de pârâtă, se dovedeşte a fi lipsită de temei.

Conform prevederilor legale invocate de recurentă, începând cu data de 1 octombrie 2011, când acestea au intrat în vigoare, procedurile de administrare a creanţelor reprezentând contribuţia claw – back vor fi continuate de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi în consecinţă subrogarea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală intervine numai pentru procedurile de administrare a creanţelor, iar nu şi în ceea ce priveşte stabilirea acestora anterior datei respective, pentru care competenţa aparţinea Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate.

Noţiunea de administrare a creanţei avută în vedere de dispoziţiile art. 9 alin. 2 din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 77/2011 se referă numai la procedura de încasare şi de executare silită a creanţelor deja stabilite şi nu poate fi extinsă pentru operaţiunile juridice premergătoare de constatare a existenţei şi întinderii creanţei şi care au ca obiect individualizarea procentului de contribuţie, a bazei de calcul, calcularea efectivă a sumei datorate cu titlu de taxă de clawback şi comunicarea acesteia către debitor, ca atribuţii exclusive ale Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate în perioada trimestrului II al anului 2010, avută în vedere la emiterea notificării contestate în prezenta cauză.

Această concluzie se impune faţă de reglementarea cuprinsă în art. 9 alin. 1 din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 77/2011, care prevede expres că, pentru medicamentele incluse în programele naţionale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asiguraţii în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuţie personală, pe bază de prescripţie medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate şi pentru medicamentele de care beneficiază asiguraţii în tratamentul spitalicesc, vândute anterior intrării în vigoare a acestui act normativ, contribuţia datorată potrivit art. 363/1 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii, se stabileşte de Casa Naţională

de Asigurări de Sănătate şi se plăteşte conform reglementărilor în vigoare la data vânzării acestora.

Faţă de considerentele de fapt şi de drept expuse anterior, va fi respinsă ca nefondată critica formulată în primul motiv de recurs cu privire la greşita stabilire a cadrului procesual al litigiului, prin neaplicarea prevederilor art. 9 alin. 2 din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 77/2011.

Critica formulată pe fondul pricinii prin cel de-al doilea motiv de recurs va fi respinsă de asemenea, ca nefondată, constatându-se că este legală şi temeinică soluţia de admitere a acţiunii şi de anulare a notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011.

Nelegalitatea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011 a fost corect constată de judecătorul fondului faţă de emiterea acesteia cu încălcarea dispoziţiilor legale care au fost indicate ca temei juridic şi care erau în vigoare la data faptului juridic generator al obligaţiei de plată pentru contribuţia clawback: art. 363/1 din Legea nr. 95/2006 şi art. 4 – 5 din Normele aprobate prin Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătăţii şi al Preşedintelui Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate, modificat şi completat prin Ordinul comun nr. 351/464/2011.

Taxa clawback a fost reglementată prin dispoziţiile art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit cărora, pentru finanţarea unor cheltuieli de sănătate, deţinătorii autorizaţiilor de punere pe piaţă a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele naţionale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asiguraţii în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuţie personală, pe bază de prescripţie medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate şi pentru medicamentele de care beneficiază asiguraţii în tratamentul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, participă, după deducerea taxei pe

valoarea adăugată, cu o contribuţie trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcţie de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuţia trimestrială datorată pentru veniturile obţinute, prevăzută în anexa nr. 14 a legii.

În art. 4 alin. 1 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 s-a prevăzut că, procentul contribuţiei se determină în funcţie de volumul vânzărilor de medicamente, stabilit pe baza declaraţiilor 2a şi 2b, care cuprind lista medicamentelor vândute în sistemul de asigurări de sănătate, pentru tratamentul ambulatoriu ori pentru unităţi sanitare cu paturi.

Aceeaşi normă a prevăzut la alin. 2 că, valoarea contribuţiei trimestriale se determină prin aplicarea procentului de contribuţie asupra totalului de venituri obţinute trimestrial, definit în art. 1 lit. b din reglementarea respectivă ca fiind valoarea încasată într-un trimestru, după deducerea TVA, în urma comercializării întregii cantităţi de medicamente incluse în programele naţionale de sănătate.

Pentru a se clarifica distincţia dintre baza de calcul a procentului de contribuţie şi baza de calcul pentru valoarea contribuţiei datorate, prin Ordinul comun nr. 351/464/2011 de modificare şi de completare a Ordinului comun nr. 928/591/2010 s-a prevăzut obligaţia plătitorilor de a declara atât valoarea vânzărilor, cât şi valoarea încasărilor efective, depunând pentru fiecare trimestru declaraţiile 2a şi 2b privind valoarea vânzărilor pentru stabilirea procentului de contribuţie, dar şi declaraţiile 2a1 şi 2b1 privind valoarea încasărilor efectiv realizate din comercializarea medicamentelor în tratamentul ambulatoriu sau către unităţile sanitare cu paturi pentru a se stabili cuantumul contribuţiei datorate cu titlul de taxă clawback în trimestrul respectiv.

Pentru trimestrul II 2010, perioadă avută în vedere la

emiterea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011, intimata – reclamantă a depus declaraţiile 2a şi 2b cu privire la volumul vânzărilor de medicamente, fără însă a depune şi declaraţiile 2a1 şi 2b1 cu privire la valoarea încasărilor efective, motivând în nota adresată recurentei la data de 29 septembrie 2011, că realizează numai vânzări directe către distribuitorii de medicamente, astfel că nu are posibilitatea să cunoască destinaţia finală a produselor vândute şi valoarea încasărilor efectiv realizate din vânzarea medicamentelor utilizate în tratamentul ambulatoriu şi a celor utilizate în unităţile sanitare cu paturi.

Deşi prin această notă justificativă s-au solicitat informaţii suplimentare pentru completarea declaraţiilor 2a1 şi 2b1, recurenta nu a comunicat un răspuns , procedând în mod nelegal la întocmirea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011, prin care suma estimată de plată de 2.648.880,81 lei a fost stabilită numai pe baza volumului de vânzări aferente trimestrului II 2010 în sumă de 29.432.009 lei, declarate de către intimată prin declaraţiile 2a şi 2b.

Fără a contesta obligaţia legală a intimatei de a depune declaraţiile 2a1 şi 2b1, chiar în cazul în care nu există date, urmând a se completa cu zero câmpurile obligatorii, conform dispoziţiilor art. 5 alin. 2 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, judecătorul fondului a reţinut în mod întemeiat că nu există un temei legal pentru stabilirea contribuţiei clawback datorate în trimestrul II 2010 pe baza volumului vânzărilor raportate prin declaraţiile 2a şi 2b, care reprezintă baza de calcul pentru determinarea procentului de contribuţie.

Lipsa unei justificări obiective şi rezonabile a cuantumului contribuţiei clawback stabilită pentru intimată a determinat anularea notificării întocmită de către recurentă cu încălcarea dispoziţiilor art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, care prevăd pentru deţinătorii autorizaţiilor de punere pe piaţă a medicamentelor obligaţia de a plăti o contribuţie

stabilită în funcţie de valoarea încasărilor realizate din comercializarea în România a medicamentelor respective.

În apărările formulate la instanţa de fond, recurenta – pârâtă a recunoscut implicit nelegalitatea modalităţii de calcul a contribuţiei clawback datorată de intimata – reclamantă prin raportarea greşită la volumul vânzărilor declarate în lunile iunie – iulie 2010, considerând însă că nu a încălcat prevederile legale prin notificarea astfel întocmită, cu motivarea că aceasta cuprinde numai suma estimativă datorată, în condiţiile în care, pentru perioada respectivă, nu s-au depus declaraţiile 2a1 şi 2b1.

Această susţinere, reiterată în recurs, se dovedeşte a fi lipsită de temei faţă de dispoziţiile art. 5 alin. 4 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, conform cărora, contribuţia datorată în funcţie de datele raportate prin declaraţiile 2a1 şi 2b1 se notifică de către Casa Naţională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declaraţiilor, ceea ce exclude ipoteza expusă de recurentă cu privire la reglementarea unei proceduri distincte, de estimare a sumei datorate, care să fie corectată ulterior în funcţie de volumul încasărilor efective.

De asemenea, se constată că, nedepunerea declaraţiilor 2a1 şi 2b1 nu are drept consecinţă stabilirea contribuţiei prin raportare la volumul vânzărilor, întrucât cadrul legislativ incident în cauză nu prevede o asemenea sancţiune pentru plătitori şi nici competenţa autorităţii administrative de a emite notificări cu privire la sumele estimate de plată .

Contrar susţinerilor recurentei, se reţine că, potrivit dispoziţiilor art. 8 alin. 1 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, nerespectarea termenelor de depunere a declaraţiilor prevăzute la art. 5 alin. 1 şi 2 din acelaşi ordin sau depunerea lor cu date incomplete şi/sau incorecte se notifică de Casa Naţională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii.

În condiţiile în care recurenta nu a întocmit o asemenea notificare şi nu a răspuns solicitării adresate de intimată prin nota justificativă din 29 septembrie 2011, a procedat nelegal la stabilirea cuantumului contribuţiei de clawback şi la notificarea acestuia către plătitor.

Contribuţia de clawback este asimilată obligaţiei fiscale, potrivit dispoziţiilor art. 5 alin. 2 din Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 77/2011, ceea ce impune ca actul de constatare a sumei de plată să fie conform şi principiului certitudinii impunerii, ca principiu al fiscalităţii prevăzut expres în art. 3lit. b din Codul fiscal.

Asigurarea respectării acestui principiu implică elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea şi sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceştia să poată urmări şi înţelege sarcina fiscală ce le revine, precum şi să poată determina influenţa deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

În consecinţă, fiind întocmită prin raportare la o altă bază de calcul decât cea prevăzute de lege şi în lipsa unor elemente concrete cu privire la suma datorată de către intimată cu titlul de contribuţie de clawback pentru veniturile încasate în trimestrul II 2010 din vânzarea de medicamente incluse în programele naţionale de sănătate, notificarea nr. NLD 8327/15 noiembrie 2011 a fost corect anulată prin hotărârea instanţei de fond şi nu există temei pentru casarea sau modificarea acesteia, astfel că va fi respins ca nefondat recursul declarat de Casa Naţională de Asigurări de Sănătate.

Înalta Curte a respins ca nefondat recursul declarat de pârâta Casa Naţională de Asigurări de Sănătate.

ICCJ – Dreptul la deducerea TVA. Condiţii de exercitare

Legislaţie relevantă:

Codul fiscal, art. 145 şi 146

Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiţionată de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond cât şi a celor de formă, primele vizând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar celelalte condiţiile de exercitare a acestuia.

Odată îndeplinite toate condiţiile de formă şi de fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă ştia, sau ar fi trebuit să ştie, că operaţiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptul de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.

Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013

Prin acţiunea înregistrată la data de 15 iunie 2012 pe rolul Curţii de Apel Cluj – Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, reclamanta S.C. „BT S.A. în contradictoriu cu pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili şi Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor (*denumită în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „ANAF”*), a solicitat instanţei ca, prin hotărârea ce o va pronunţa, să dispună anularea Deciziei de soluţionare nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF, iar pe

cale de consecinţă:

– anularea Deciziei de impunere nr.33/31.03.2011 (*denumită în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „decizia de impunere”*) precum şi a Raportului de inspecţie fiscală nr. 41979/31.03.2011 (*denumit în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „Raportul de inspecţie fiscală”*), prin care s-a stabilit suma totală de 2.965.241 lei, reprezentând TVA suplimentar de plată în sumă de 2.024.290 lei şi majorări de întârziere aferente în cuantum de 940.951 lei;

– restituirea sumei totale de 2.965.241 lei, achitată în baza OP 2140/20.06.2011 şi OP 2139/20.06.2011 în sumă de 940.951 lei şi respectiv 2.024.290 lei;

– plata despăgubirilor pentru daune materiale în sumă de 539.673,86 lei.

Ulterior, prin precizarea de acţiune, reclamanta a cerut obligarea pârâtei la plata despăgubirilor reprezentând daune materiale în sumă de 539.673,86 Lei sau, în subsidiar, în măsura în care se va respinge cererea de obligare a pârâtei la plata acestora, solicită obligarea la plata dobânzilor de întârziere în procentul prevăzut de Codul de procedură fiscală, de la data plătii nedatorate (respectiv 20 iunie 2011) a obligaţiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecţie fiscală şi până la data restituirii efective a obligaţiilor fiscale plătite, dar nedatorate.

Hotărârea instanţei de fond

Prin sentinţa nr.886 din 16 noiembrie 2012, Curtea de Apel Cluj – Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal a hotărât următoarele:

– a admis, în parte, acţiunea precizată formulată reclamantă;

– a dispus anularea Deciziei nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF,

a Deciziei de impunere nr.33/31.03.2011 şi a Raportului de inspecţie fiscală nr. 41979/31.03.2011, ambele emise de ANAF, pentru suma totală de 2.965.241 lei, reprezentând TVA suplimentar de plată şi majorări de întârziere aferente;

– a dispus restituirea către reclamantă a sumei de 2.965.241 lei;

– a respins restul petitelor;

Pentru a pronunţa această soluţie, Curtea de apel a reţinut, în esenţă, următoarele:

Prin raportul de inspecţie fiscală, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, au fost constatate următoarele:

Reclamanta a achiziţionat de la S.C. „R" S.R.L. în baza facturii nr.543781/19.11.2007, o pompă de beton tip S P 114, în valoare de 1.090.756 lei şi TVA în sumă de 207.244 lei, sumă dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Pentru verificarea realităţii operaţiunii de livrare a utilajului, organele de inspecţie fiscală au solicitat societăţii verificate să prezinte documente privind omologarea şi certificarea autenticităţii bunului în vederea înmatriculării vehiculului. Din nota explicativă dată de SC BT SA a rezultat faptul că vehiculul nu a fost înmatriculat, întrucât furnizorul nu a pus la dispoziţia cumpărătorului documentele necesare. Mai mult, s-a constatat că vehiculul în cauză nu este înregistrat în evidenţa contabilă, suma achitată fiind înregistrată în contul de debitori, reprezentând creanţă de încasat de la SC R SRL. Prin urmare, organele de inspecţie fiscală au constatat că achiziţia utilajului nu este aferentă operaţiunilor taxabile. Totodată, din analiza documentelor prezentate, organele de inspecţie fiscală au constatat faptul că, deşi pe factură a fost menţionat prefixul RO, codul nu este valabil deoarece SC R SRL nu este înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Mai mult, această societate este cercetată penal de către DIICOT, făcând

obiectul dosarului nr.88/D/P/2008. În consecinţă, organele de inspecţie fiscală au stabilit că SC BT SA nu are dreptul şi temeiul legal să deducă TVA.

Deoarece SC BT SA a încălcat prevederile legale aplicabile în materie, organele de inspecţie fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii noiembrie 2007 cu suma de 207.244 lei.

În ceea ce priveşte TVA aferentă bunurilor nerecuperate ca urmare a rezilierii unor contracte de leasing financiar în perioada noiembrie 2007 – iunie 2010, organele de inspecţie fiscală au constatat ca SC BT SA nu a mai emis facturi pentru contractele reziliate şi nu a mai colectat, astfel, TVA. Mai mult, din analiza evidenţei contabile s-a constatat şi faptul că, după rezilierea contractelor, SC BT SA nu a recuperat bunurile, încălcând prevederile Ordinului Băncii Naţionale a României nr.13/2008. De asemenea, societatea, deşi avea cunoştinţă de lipsa bunurilor, nu le-a înscris în listele de inventariere, care servesc ca documente pentru stabilirea plusurilor şi minusurilor, încălcând pct.34 din Normele privind organizarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1753/2004.

Organele de inspecţie fiscală au stabilit, în temeiul art.128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, că bunurile constatate lipsă în gestiune reprezintă livrare de bunuri către sine, motiv pentru care societatea avea obligaţia să colecteze TVA aferentă valorii de capital rămase de facturat la momentul rezilierii contractelor de leasing şi au stabilit că societatea avea obligaţia să colecteze TVA aferentă rezilierii unor contracte de leasing, în sumă totală de 1.817.046 lei.

În concluzie, urmare verificării desfăşurate, organele de inspecţie fiscală au stabilit ca SC BT SA datorează TVA în sumă totală de 2.024.290 lei, precum şi majorări de întârziere aferente în sumă de 940.951 lei.

Contestaţia formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere a fost respinsă, prin decizia nr.102/23.02.2012 a ANAF – Direcţia Generala de Soluţionare a Contestaţiilor.

Curtea de apel a respins apărările reclamantei referitoare la nulitatea deciziei de soluţionare a contestaţiei, cel puţin în privinţa analizei referitoare la suma de 207.244 lei, impusă suplimentar, reţinând că organul de soluţionare a contestaţiei a avut în vedere nu numai susţinerile contestatoarei, ci şi constatările organelor de inspecţie fiscală cuprinse în raportul de inspecţie. Astfel, inspectorii fiscali nu au constatat numai împrejurarea că societatea nu deţine „o factură legală care să fi fost emisă de o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA potrivit legii", ci şi faptul că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că petenta nu a dovedit cu documente că utilajul constând în pompa de beton a fost achiziţionat în scopul operaţiunilor sale taxabile. În acest context, pentru verificarea realităţii operaţiunii de livrare, organele de inspecţie fiscala au solicitat SC BT SA, în calitate de proprietar al utilajului, documentele privind certificarea autenticităţii bunului menţionat la Registrul Auto Român, în vederea omologării şi înmatriculării, precum şi o notă explicativă. Mai mult, s-a relevat că, urmare investigaţiilor desfăşurate de reclamantă, aceasta a constatat frauda comisă de SC R SRL şi S.C. „G" S.R.L.

Cu referire la legalitatea impunerii sumei de 207.244 lei, cu titlu de TVA aferentă livrării unui utilaj de către un furnizor care nu este înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA

La data de 12.10.2007, SC R SRL a emis factura proformă nr. 576523 către reclamantă, pentru vânzarea utilajului pompă de beton tip S P 114, iar, la data de 19.10.2007, a fost încheiat contractul de leasing financiar nr.10194 LE/2007, prin care SC BT SA, în calitate de finanţator, a acordat utilizatorului SC

G SRL posesia şi folosinţa asupra acestui bun. Contractul de leasing a fost încheiat pe o perioadă de 48 luni, începând cu luna noiembrie 2007 până în luna octombrie 2011. Ca urmare a prevederilor contractului de leasing menţionat, SC BT SA, în calitate de finanţator, a primit procesul-verbal de predare-primire a utilajului industrial, încheiat între SC R SRL , în calitate de furnizor, şi SC G SRL, în calitate de utilizator.

La data de 24.10.2007, a fost încheiat contractul de buy-back nr. 1557 prin care furnizorul utilajului se obliga ca, în cazul în care contractul de leasing financiar era reziliat din vina exclusiva a utilizatorului, să răscumpere utilajul, furnizorul SC R SRL redevenind proprietarul bunului mobil respectiv, prin achitarea contravalorii acestuia către finanţatorul SC BT SA.

Tot la data de 24.10.2007, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.1556/2007, între SC R SRL, în calitate de furnizor, şi SC BT SA, în calitate de cumpărător, contract care a avut ca obiect vânzarea utilajului respectiv.

De asemenea, SC R SRL a emis factura nr. 543781/ 19.11.2007, având ca obiect vânzarea pompei de beton, în valoare de 1.090.756, pentru care TVA a fost în sumă de 207.244 lei, sumă dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Constatându-se că reclamanta nu a efectuat formalităţile de omologare şi înmatriculare a vehiculului, dar şi că codul TVA înscris pe factură nu este valabil, organul de control a constatat că în mod nelegal s-a dedus suma în litigiu, ea fiind impusă cu titlu de TVA suplimentar în sarcina reclamantei.

Din interpretarea dispoziţiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) şi art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanţa a reţinut că legiuitorul condiţionează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond, cât şi a cerinţele de

formă: îndeplinirea cerinţelor de fond reglementând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar cele de formă condiţiile de exercitare a acestuia.

În actele contestate în cauză se reţine că este obligaţia persoanei impozabile să facă dovada achiziţionării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operaţiunilor sale taxabile.

O primă apărare invocată de către reclamantă cu privire la aceste reţineri este cea legată de faptul că, deşi i se impută că „nu justifica cu documente ca bunul achiziţionat a fost utilizat in folosul operaţiunilor taxabile”, nu se oferă nici cel mai mic indiciu cu privire la tipul de documente pertinente si concludente, altele decât cele puse la dispoziţie de către societate, si care, in viziunea organelor de soluţionare, ar fi putut forma convingerea utilizării utilajului achiziţionat in folosul operaţiunilor taxabile.

În acelaşi context, deşi este real că dovada înmatriculării vehiculului de către reclamantă ar fi putut reprezenta un indiciu obiectiv în acest sens, aşa cum s-a arătat şi în cele ce preced, nu este mai puţin adevărat că reclamanta a indicat motivele mai presus de voinţa sa pentru care aceste demersuri nu au putut fi întreprinse, respectiv refuzul furnizorului de a-i pune la dispoziţie documentele relevante, refuz care, în succesiunea logică a actelor juridice încheiate în legătură cu această livrare, nu putea fi decât ulterior semnării contractului de leasing.

Ca atare, apărarea reclamantei, legată de faptul că această împrejurare, în sine, nu se poate dovedi relevantă în sensul susţinut de pârâtă, pare a fi de substanţă.

Astfel, reprezentantul legal al reclamantei a arătat motivele pentru care utilajul industrial nu a putut fi omologat şi înmatriculat, iar consecinţele care derivă de aici se produc în planul actelor normative speciale care reglementează

eliberarea cărţii de identitate şi certificarea autenticităţii vehiculelor rutiere în vederea comercializării, înmatriculării sau a înregistrării acestora în România, precum şi a circulaţiei pe drumurile publice, şi nicidecum în planul raporturilor de drept material fiscal.

Pornind de la aceste premise, Curtea de apel a constatat că reclamanta şi-a argumentat pertinent poziţia procesuală, făcând referire la aspecte care au fost deja clarificate în practică.

Jurisprudenţa CJUE (C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR şi Finanzamt Paderborn, par.36-40; C-37/95, par.19; C-110/94, Inzo şi Belgia) este în sensul că dreptul de deducere a TVA se exercită atât timp cât contribuabilul poate face dovada intenţiei de a utiliza anumite bunuri/servicii achiziţionate pentru desfăşurarea de operaţiuni care dau drept de deducere.

Raportat şi la prevederile pct.45 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, instanţa a concluzionat în sensul că legislaţia în vigoare stabileşte drept condiţie necesară pentru deducerea TVA, elementul intenţional, fără să condiţioneze acordarea dreptului de deducere de obţinerea efectivă de venituri din operaţiuni care dau drept de deducere ori de efectuarea propriu-zisă a activităţilor respective. A reţinut instanţa că intenţia reclamantei de a desfăşura operaţiuni taxabile poate fi dovedită fără putinţă de tăgadă prin aranjamentele contractuale efectuate, care reprezintă indicii obiective, în sensul celor menţionate anterior şi care au avut ca scop îndeplinirea obiectului principal de activitate – leasingul financiar, iar societatea, având în vedere forma sa de organizare, nu poate să desfăşoare altfel de activităţi decât cele permise şi atent reglementate în conformitate cu actele normative speciale sub incidenţa cărora intră (art.9 din O.G. nr.51/1997). În cauză, în scopul realizării obiectului principal de activitate, reclamanta a încheiat contractele

prezentate anterior, important de subliniat fiind faptul că se află în posesia procesului-verbal de predare-primire a utilajului industrial, având ca predător pe SC R SRL, în calitate de furnizor, şi primitor pe SC G SRL, în calitate de utilizator.

Demersurile efectuate de reclamanta concretizate în încheierea contractelor specifice activităţii de leasing financiar, dovedesc intenţia de a folosi utilajul achiziţionat de la furnizorul SC R SRL, în folosul operaţiunilor sale taxabile, iar contractele încheiate au produs efecte specifice, reclamanta dobândind proprietatea juridică asupra utilajului pe toata perioada derulării contractului de leasing. În aplicarea prevederilor contractuale, furnizorul SC R SRL a emis factura fiscală pentru vânzarea utilajului în valoare de 1.090.756 lei, document justificativ în baza căruia reclamanta şi-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei.

Împrejurarea că, ulterior, s-au constatat indiciile săvârşirii unei fraude de către SC R SRL şi SC G SRL, fapt pentru care reclamanta nu a mai obţinut venituri din operaţiunea de leasing financiar, din motive independente de voinţa sa, nu este de natură să determine respingerea de către autoritatea pârâtă a dreptului de deducere a TVA exercitat de societate.

Acest drept rămâne definitiv dobândit, chiar dacă operaţiunea de leasing financiar încheiată cu SC G SRL nu a generat în final operaţiuni care să dea drept de deducere. Din această perspectivă, nici derularea procedurii penale nu prezintă relevanţă în cauză, ea neputând avea incidenţă în privinţa scopului urmărit la achiziţionarea bunului.

A mai reţinut instanţa că nu poate fi imputat reclamantei nici faptul că furnizorul nu ar fi virat către buget suma în litigiu, încasată cu titlu de TVA. În acest sens, instanţa a avut în vedere şi jurisprudenţa CJUE (Ordonanţa din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, punctul 26; Hotărârea din

12 ianuarie 2006, Optigen şi alţii, C-354/03, C-355/03 Şi C-484/03, pct.54; Hotărârea Kittel şi Recolta Recycling, precum şi jurisprudenţa care a conturat principiul potrivit căruia deducerea TVA presupune o legătură directă şi imediată între operaţiunile în amonte şi operaţiunile în aval – C-98/98, Midland Bank plc, C-408/98, Abbey National plc versus Commissioners of Customs & Excise; C-437/06 Securenta Gottinger Immobilienanlagen und Vermogensmanagement AG.v. Finanzamt Gottingen). În speţă, legătura directă şi imediată între achiziţia utilajului şi activitatea desfăşurată de reclamantă este evidentă, întrucât bunul a fost achiziţionat pentru a fi utilizat de către SC G SRL potrivit contractului de leasing financiar.

Dreptul de deducere nu poate fi refuzat, având în vedere specificitatea înregistrărilor contabile care oglindesc operaţiunea de leasing financiar şi faptul că reglementările contabile impun aplicarea principiului prevalenţei economicului asupra juridicului, fiind neîntemeiate susţinerile pârâtei conform cărora dreptul de deducere nu poate fi recunoscut nici ca urmare a neînregistrării furnizorului (persoana juridică care a vândut un anumit utilaj) în scop de TVA, fiind relevantă jurisprudenţa CJUE în cauzele C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi şi C-324/11, Gabor Toth.

Pe de altă parte, instanţa a reţinut că organele de inspecţie fiscală nu au stabilit pe bază de probe existenţa unei fraude sau participarea reclamantei la posibila fraudă între furnizor şi utilizator, astfel că este disproporţionată respingerea dreptului de deducere a TVA care a fost achitată de SC BT SA către furnizor. Simpla împrejurare a încheierii contractului de buy-back, afectat de condiţia suspensivă a neexecutării obligaţiilor asumate de utilizator, nu poate constitui, în sine, un indiciu al unei participări active a petentei la fraudă, din moment ce nu s-a imputat acesteia că această practică ar fi una izolată, uzitată doar în ceea ce priveşte

această operaţiune sau că a mai fost implicată în operaţiuni de aceeaşi natură şi cu aceeaşi finalitate, derulate între aceleaşi persoane juridice, furnizor şi utilizator. În acest sens, instanţa a avut în vedere jurisprudenţa CJUE, reprezentată de: Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunţată în cauzele conexate C-80/11 si C-142/11 (cu referire la art.167, art.168 lit.a), art.178 lit.a), art.220 pct.1 şi art.226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată); Hotărârea din 6 septembrie 2012, pronunţată în cauza Gabor Toth (C-324/11); Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05); Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02.

Totodată, Curtea a avut în vedere şi principiul neutralităţii TVA, în sensul în care ea nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, în speţă, constatându-se că nu se poate pune problema ca dreptul de deducere invocat de reclamantă să rezulte dintr-o practică abuzivă, fiind evident că a realizat activităţi cu conţinut economic, respectiv că a achiziţionat bunul care era necesar în vederea realizării obiectului său de activitate.

În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1.817.046 lei, instanţa a apreciat că este învestită să se pronunţe dacă SC BT SA avea obligaţia colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri de capital ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar reziliate, în condiţiile în care aceste bunuri nu au mai fost recuperate de la utilizatori, prin actul de control statuându-se în sensul în care ele intră în categoria bunurilor lipsă din gestiune, fiind asimilate livrărilor efectuate cu plată.

Din analiza documentaţiei prezentate, s-a reţinut că societatea a reziliat, în perioada noiembrie 2007 – iunie 2010, un număr de 161 contracte de leasing încheiate cu persoane fizice sau juridice, fără a intra în posesia bunurilor care au făcut obiectul respectivelor contracte şi fără a emite autofactură pentru valoarea rămasă de recuperat a

acelor bunuri.

Având în vedere aceste aspecte, organele fiscale au dispus în sensul că SC BT SA avea obligaţia, ca la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine şi să emită o autofactură, potrivit dispoziţiilor art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale pct.70 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Raportat la dispoziţiile invocate de organul fiscal – art.128 alin.(4) lit.d) şi alin.(8) lit.c) din Codul Fiscal şi ale pct.6 (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 şi având în vedere faptul că, prin O.G. nr. 15/2012, au fost abrogate începând cu 1 ianuarie 2013 dispoziţiile art.128 alin.(4) lit.d) menţionate, Curtea de apel a reţinut că este nelegală decizia organelor de inspecţie fiscală de a stabili sume suplimentare pe motiv că bunurile nerecuperate sunt lipsă în gestiunea societăţii, întrucât este împotriva principiilor juridice şi economice cu privire la operaţiunile de leasing, fiind în aceeaşi măsură contrare prevederilor Directivei privind TVA şi a principiilor europene în materie de TVA. În acest sens, instanţa a reţinut că interpretarea corecta a prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal este că se impune colectarea TVA numai în situaţiile în care bunurile ar fi fost înregistrate în gestiunea societăţii şi ulterior intervine o pierdere ireversibilă a lor, respectiv lipsesc fizic, nu se mai pot identifica, au fost pierdute sau distruse din culpa SC BT SA.

Or, în cazul de faţă nu numai că bunurile nu au fost niciodată înregistrate în gestiunea reclamantei, dar în aceeaşi măsură lipseşte însăşi pierderea ireversibilă a bunurilor ce fac obiectul contractului de leasing întrucât acestea există în

gestiunea utilizatorilor, devenind incidente considerentele expuse anterior, în ceea ce priveşte obligativitatea înregistrării în patrimoniul utilizatorilor a bunurilor primite în leasing.

În cazul rezilierii contractelor de leasing, intenţia societăţii a fost de a recupera bunurile şi de a le folosi în continuare pentru desfăşurarea de operaţiuni impozabile, ca parte a activităţii economice a societăţii şi este neîntemeiat ca bunurile nerecuperate să fie asimilate pentru finanţator unei livrări către sine. Instanţa a avut în vedere prevederile art.16 şi art.64 din Directiva 112/CE/2006 privind TVA, jurisprudenţa CJUE (C-435/03 British American Tobacco International Ltd) şi principiul neutralităţii fiscale.

Curtea de apel a considerat a fi lipsite de relevanţă apărările pârâtei referitoare la punctul de vedere al Direcţiei de legislaţie în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanţelor Publice exprimat pentru o speţă similară, prin adresa nr.431119/24.01.2011 şi la posibilitatea reclamantei de a anula livrarea către sine, în ipoteza în care, în urma procedurii de recuperare, va reintra în posesia bunurilor, din moment ce s-a dovedit că, printr-o greşita apreciere asupra circumstanţelor edificare ale cauzei, autoritatea parata a făcut o incadrare profund eronata a situaţiei de fapt fiscale in temeiul de drept indicat.

Constatând că reclamanta a achitat deja suma în litigiu, iar prin anularea actelor contestate dispare temeiul juridic care a justificat o astfel de plată, se va dispune şi restituirea către reclamantă a sumei de 2.965.241 lei .

Referitor la capătul de cerere privind acordarea despăgubirilor în cuantum de 539.673,86 lei, reprezentând daune materiale, instanţa a reţinut că prejudiciul susceptibil de reparare trebuie să fie cert, determinat şi să nu fi fost încă reparat. Curtea de apel a reţinut că, de principiu, în sensul celor statuate anterior, SC BT SA a suferit un

prejudiciu material, întrucât suma indisponibilizată pentru achitarea creanţei bugetare nu a mai putut fi utilizată în activitatea societăţii sau pentru investiţii, însă reclamanta nu a depus documentele relevante în dovedirea pretenţiilor. Ca atare, instanţa a constatat că prejudiciul invocat nu este unul cert, petenta nedepunând dovezi pe baza cărora să se poată aprecia că acesta este sigur, atât în privinţa existenţei, cât şi în privinţa posibilităţii de evaluare.

Cu referire la solicitarea subsidiară, privind obligarea pârâtei la plata dobânzilor de întârziere, instanţa a reţinut că, potrivit art.124 din Codul de procedură fiscală, o asemenea cerere se soluţionează de către organul fiscal competent, în conformitate cu Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire şi de rambursare a sumelor de la buget, precum şi de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depăşirea termenului legal, care instituie o procedură administrativă, ce se finalizează prin emiterea unor acte administrativ-fiscale, care, la rândul lor, pot fi contestate conform art.205 şi urm. din O.G. nr. 92/2003, iar acordarea dobânzii se dispune doar în cazul în care contribuabilul nu are obligaţii fiscale restante şi nu a solicitat compensarea cu obligaţii fiscale viitoare.

Calea de atac exercitată

Împotriva sentinţei civile nr.886 din 16 noiembrie 2012 a Curţii de Apel Cluj – Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, a declarat recurs pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, invocând dispoziţiile art. 304 pct.9 şi 304^1 Cod procedură civilă.

Recurenta a combătut soluţia fondului sub următoarele aspecte:

1.-au fost greşit aplicate dispoziţiile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul

că s-a reţinut greşit că societatea a dovedit că utilajul constând în pompa de beton tip S P 114 a fost achiziţionat în scopul operaţiunilor sale taxabile; nu s-a avut în vedere că formalităţile privind certificarea autenticităţii bunului mobil menţionat la RAR, în vederea omologării şi înmatriculării nu au fost efectuate iar reclamanta însăşi, în urma investigaţiilor desfăşurate, a constatat frauda comisă de SC R SRL şi SC G SRL; a fost ignorată jurisprudenţa europeană în materie, fiind invocat paragraful 23 din hotărârea pronunţată în cazul Inzo (C-110/94) care trimite la paragraful 24 din hotărârea pronunţată în cazul Rompelman (C-268/83) potrivit cărora persoana care solicită deducerea TVA trebuie să demonstreze că sunt îndeplinite toate condiţiile legale pentru acordarea deducerii.

*.2.-nu s-au avut în vedere dispoziţiile fiscale care reglementează efectele rezilierii contractelor de leasing financiar;*cum reclamanta nu a reintrat în posesia bunurilor date în leasing, conform art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal coroborat cu pct.6 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a acestuia, bunurile fiind considerate lipsă în gestiune, trebuia reţinut că operaţiunea reprezintă o livrare către sine, în conformitate cu art. 125^1 alin.(1) pct.16 din Codul fiscal cu consecinţa obligaţiei de a emite autofactura până cel mai târziu în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a luat naştere faptul generator al taxei; cum reclamanta nu a procedat astfel, pe lângă TVA în sumă de 1.817.046 lei s-au calculat şi majorările de întârziere aferente, de 940.951 lei.

Apărările intimatei S.C. BT S.A.

Prin concluziile scrie depuse în şedinţa de dezbateri asupra recursului, intimata a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Răspunzând la criticile formulate de recurentă, intimata a

arătat că în speţă nu se pune problema unei „neluări în calcul a legislaţiei în materie”, ci a unei interpretări diferite a acesteia de către instanţa de judecată.

Referitor la utilajul achiziţionat de la S.C. R S.R.L., intimata a reiterat principalele argumente ale fondului, insistând îndeosebi asupra jurisprudenţei CJUE care leagă acordarea dreptului de deducere a TVA de *intenţia* de a utiliza bunul pentru desfăşurarea operaţiunilor taxabile iar nu derularea efectivă a unor operaţiuni care să dea drept de deducere.

Şi în privinţa motivului de recurs care combate rezolvarea curţii de apel referitoare la valoarea rămasă de facturat, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate, intimata reiterează argumentaţia cuprinsă în sentinţă, accentuând faptul că bunurile nerecuperate nu pot fi tratate ca fiind „livrate”; contractul, odată reziliat, nu poate da naştere niciunei prestări de servicii în ceea ce priveşte plăţile financiare neachitate şi, prin urmare, nu poate fi colectată TVA.

Considerentele Înaltei Curţi asupra recursului

Examinând sentinţa atacată prin prisma motivelor de recurs, a apărărilor din concluziile scrise, cât şi sub toate aspectele aşa cum permit dispoziţiile art. 304^1 Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este nefondat sub toate aspectele.

După cum rezultă din prezentarea obiectului cauzei de la pct.1 al acestor considerente, intimata-reclamantă S.C.BT S.A. a supus controlului de legalitate actele administrativ fiscale prin care recurenta– pârâtă Agenţia Naţională de Administrare Fiscală a stabilit în sarcina sa obligaţii fiscale suplimentare de plată în cuantum de 2.965.241 lei, reprezentând TVA şi majorări de întârziere aferente.

În esenţă, verificând activitatea SC BT S.A. pe perioada 1 noiembrie 2007 – 30 iunie 2011, organele fiscale au identificat două operaţiuni al căror tratament fiscal a fost reconsiderat, respectiv:

- a fost anulat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei, aferentă achiziţiei unui utilaj pentru care furnizorul, persoană impozabilă, neînregistrată în scopuri de TVA potrivit art. 153 din Codul fiscal, a emis factură cu TVA, achitată integral de SC BT S.A. în calitate de cumpărător;
- s-a stabilit obligaţia de a colecta TVA suplimentară de 1.817.046 lei, pentru valoarea rămasă de facturat aferentă contractelor de leasing financiar pentru bunurile mobile nerecuperate odată cu rezilierea acestor contracte.

Curtea de apel a analizat judicios cele două categorii de operaţiuni juridice din perspectiva efectelor fiscale în privinţa TVA, adoptând o concluzie corectă, însuşită de instanţa de control judiciar.

Reevaluând ansamblul probator administrat în cauză pentru a răspunde punctual la criticile formulate de recurentă, Înalta Curte reţine următoarele:

Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA aferentă unui utilaj industrial

La data de la 24 octombrie 2007, SC R SRL, în calitate de furnizor şi SC BT S.A. în calitate de cumpărător, au încheiat contractul de vânzare –cumpărare nr. 1556/2007 având ca obiect vânzarea unei pompe de beton model S P114. La rândul său SC BT S.A. în calitate de finanţator a încheiat la data de 19 octombrie 2007 cu SC G SRL, în calitate de utilizator, contractul de leasing financiar nr. 10194 LE/2007 prin care s-a acordat acesteia din urmă posesia şi folosinţa utilajului, întocmindu-se totodată un proces verbal

de predare-primire între SC R SRL, în calitate de furnizor şi SC G SRL 2004 SRL, în calitate de utilizator.

SC R SRL a emis factura nr. 543781/19 noiembrie 2007 în valoare de 1.090.756, pentru care TVA de 207.244 lei a fost dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Organul de soluţionare a contestaţiei fiscale şi-a argumentat soluţia administrativă dintr-o dublă perspectivă: a considerat că în lipsa îndeplinirii formalităţilor de omologare, înmatriculare şi înregistrare a utilajului în listele de inventariere nu s-a dovedit realitatea operaţiunii şi, în plus, furnizorul nefiind înregistrat ca plătitor de TVA s-a comis o fraudă, concluzionându-se în sensul că nu s-a demonstrat îndeplinirea tuturor condiţiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere.

În cuprinsul art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă la data derulării operaţiunilor, referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se arată că:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achiziţiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operaţiuni:

a) operaţiuni taxabile”.

Totodată, în ceea ce priveşte condiţiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007. Potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol :

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să deţină o factură care să cuprindă informaţiile prevăzute la art. 155 alin. (5)".

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, *dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operaţiunilor taxabile*, pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabilă având obligaţia să deţină o factură care să cuprindă informaţiile prevăzute la art. 155 alin (5) din legea fiscală. Astfel, după cum bine a reţinut judecătorul fondului, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiţionată de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond cât şi a celor de formă, primele vizând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar celelalte condiţiile de exercitare a acestuia.

Contestând *realitatea* operaţiunilor, de fapt recurenta nu neagă că intimata-reclamantă a dobândit dreptul de proprietate asupra utilajului în discuţie şi că apoi a transmis folosinţa acestuia utilizatorului SC G SRL; cu alte cuvinte, recurenta nu pune în discuţie „sinceritatea" operaţiunilor juridice enumerate anterior.

Întregul raţionament al fiscului s-a construit în jurul constatării că, din cauza unei presupuse fraude comise de furnizorul intimatei, în complicitate cu utilizatorul SC G SRL, anchetată de DIICOT, operaţiunea de leasing financiar încheiată cu acesta din urmă nu a generat, în final, operaţiuni care să dea drept de deducere.

Or, câtă vreme în sarcina intimatei nu s-a reţinut nici un fel de implicare în fraudă, dimpotrivă, aceasta a sesizat organele de anchetă penală în momentul în care a

observat primele indicii formându-se dosarul penal nr. 88/D/P/2008, nu i se poate refuza dreptul de a deduce TVA aferentă operaţiunii, chiar dacă nu a mai obţinut venituri din contractul de leasing financiar.

În acord cu prima instanţă, Înalta Curte reţine că intenţia SC BT S.A. de a desfăşura operaţiuni taxabile cu echipamentul în discuţie rezultă cu evidenţă din încheierea contractului de leasing şi din predarea bunului către utilizator, aceste activităţi reprezentând obiectul său principal de activitate, ca instituţie financiară nebancară.

Întreaga jurisprudenţă CJUE citată de instanţa de fond în considerentele sentinţei, indicată la pct. 2 al acestor considerente, conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârşit nereguli,fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă ştia sau ar fi trebuit să ştie că operaţiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator din amonte.

În acest context, contrar susţinerilor recurentei, intimata trebuia să dovedească îndeplinirea condiţiilor de formă şi de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, ceea ce aceasta a demonstrat, fiind în sarcina fiscului să probeze implicarea sa în fraudă ori caracterul pur formal al operaţiunii (lipsa unei baze economice reale).

Or, cum s-a arătat, nu există nici un element care să susţină o atare abordare.

De altfel, invocarea de către recurenta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală în susţinerea acestui motiv de recurs a hotărârii pronunţate de Curtea de Justiţie a Comunităţilor Europene în cauza C-110/94 dintre Inzo şi Belgia este

lipsită de consistenţă pentru că, răspunzând întrebărilor preliminare formulate de instanţa belgiană, curtea a statuat exact în sensul celor afirmate anterior, respectiv că dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică planificată nu a generat operaţiuni care să dea drept de deducere.

În fine, toate celelalte aspecte invocate în susţinerea acestui motiv de recurs sunt nerelevante.

Împrejurarea că utilajul industrial nu a fost omologat şi înmatriculat conform OMAI nr. 1501/2006 privind procedura înmatriculării, înregistrării, radierii şi eliberării autorizaţiei de circulaţie provizorie sau pentru probe a vehiculelor , ori faptul că nu a fost inventariat ca mijloc fix în patrimoniul SC BT S.A. nu pot avea vreo consecinţă juridică asupra dreptului de proprietate dobândit de intimată în temeiul facturii şi al contractului de vânzare-cumpărare indicate în partea introductivă a acestor considerente.

În plus, intimata a demonstrat că tocmai din cauza furnizorului utilajului nu au putut fi efectuate formalităţile enumerate, acesta refuzând să-i prezinte documentele necesare, deşi i-au fost solicitate, ceea ce a condus la sesizarea DIICOT *Referitor la TVA calculată pentru valoarea nefacturată, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate*

Autorităţile fiscale au reţinut că intimata a reziliat în perioada noiembrie 2007- iunie 2010 nu număr de 161 contracte de leasing încheiate cu persoane fizice şi juridice, fără a intra în posesia bunurilor care au făcut obiectul respectivelor contracte şi fără a emite autofactură pentru valoarea rămasă de recuperat.

În esenţă, fiscul a considerat că bunurile nerecuperate reprezintă lipsă din gestiune care, din perspectiva TVA, a

fost asimilată cu o „*livrare către sine*”, cu consecinţa obligativităţii colectării TVA pentru acele rate de leasing care urmau să fie facturate, în situaţia în care contractele de leasing nu ar fi încetat înainte de termen, din cauza nerespectării de către utilizatori a condiţiilor contractuale.

Această abordare a stării de fapt fiscale, s-a realizat prin prisma art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal şi, mai ales, a pct.6 (6) din Normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Raportat la acest cadru normativ, indicat în actele administrativ fiscale atacate, prima instanţă a stabilit cu temei că dispoziţiile din normele metodologice – care reglementează în concret situaţia bunurilor mobile corporale din contractele de leasing financiar care se reziliază, considerându-le „*lipsă din gestiunea locatorului/finanţatorului*” în cazul în care nu sunt restituite acestuia în cel mult 30 de zile de la rezilierea contractului- exced prevederii din Codul fiscal în vederea aplicării căreia au fost adoptate. Stabilind că bunurile constatate lipsă în gestiune, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal nu conţine nicio referire la bunurile nerestituite de utilizatorii din contractele de leasing, iar trimiterea pe care textul legal o face la alin.8 lit.a) – c) confirmă teza potrivit căreia „*asimilarea*” legală este indisolubil legată de ideea de culpă. Or, necontestat, după rezilierea contractelor de leasing, intimata a acţionat consecvent pentru recuperarea bunurilor mobile, inclusiv pe calea procedurilor de executare silită, însă demersurile sale au fost obstaculate de practica unor utilizatori care prin diverse mijloace au tergiversat restituirea. Această stare de fapt a împiedicat-o pe intimată să obţină venituri de pe urma bunurilor respective şi, în plus, a

înregistrat costuri importante aferente procedurilor de recuperare.

În acest context, corect punctat de judecătorul fondului, este nejustificat procedeul fiscului de a stabili în sarcina intimatei TVA în cuantum de 1.817.046 lei, deşi SC BT S.A. nu poate fi ţinută responsabilă pentru refuzul abuziv al utilizatorilor de a-i restitui bunurile.

Distinct de această argumentaţie axată pe reglementările naţionale în vigoare la momentul derulării operaţiunilor analizate, este deosebit de relevantă împrejurarea că începând cu data de 1 ianuarie 2013 a fost abrogat art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal (prin OG nr.15/2012) iar prin HG nr.1071/2012 pentru modificarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 au fost eliminate normele corespunzătoare acestuia.

Această schimbare de optică a legiuitorului naţional a fost generată de declanşarea procedurii de infringement de către Comisia Europeană la adresa României pentru modul în care au fost transpuse în legislaţia naţională prevederile art. 16 şi 18 din Directiva a 6-a privind TVA, instituţia europeană reţinând că *„nu poate avea loc nicio prestare de servicii în ceea ce priveşte plăţile financiare neachitate şi (…) nu poate fi colectată TVA pentru ratele ulterioare rezilierii contractelor de leasing*”.

În fine, jurisprudenţa invocată de curtea de apel la acest punct, deşi vizează cazul furtului de bunuri, este pertinentă din perspectiva inexistenţei obligaţiei de a colecta TVA, situaţia utilizatorului care deţine în mod abuziv posesia bunului, fiind similară din perspectivă fiscală.

Schimbări în conducerea Fondului Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii

Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (FNGCIMM) are o nouă conducere după ce, pe data de 24.02.2016, mandatul Silviei Ciornei de Director General și Președinte al Consiliului de Administrație a expirat.

Funcția de Director General și Președinte al Consiliului de Administrație al FNGCIMM va fi preluată de Dragoș Oltenescu, începând cu 14.03.2016. Acesta a ocupat până în prezent poziţia de Director Financiar și Membru al Comitetului Executiv al BNP Paribas Cardif România. Are o experiență locală și internațională de peste 15 ani în managementul companiilor de prestigiu din industrii precum cea financiar-bancară, consultanță și FMCG (Fast Moving Consumer Goods). Specializările sale cuprind transformare organizațională, audit și risc operațional, control intern, fuziuni și achiziții.

„Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (FNGCIMM) este o instituție financiară extrem de importantă din portofoliul Ministerului Finanțelor Publice. Asigurarea unui management profesionist, depolitizat și eficient în toate instituțiile aflate în subordinea statului român este o prioritate pentru actualul Guvern”, a declarat ministrul Finanţelor Publice, Anca Dragu.

Mandatul noii conduceri va urmări reformarea, eficientizarea

și repoziţionarea Fondului în raport cu instituțiile financiare partenere precum și asigurarea implementării în bune condiții a programelor de garantare ale Guvernului României.

“Sunt onorat să mă alătur colectivului din FNGCIMM. Mandatul primit este unul de reconstrucție și transformare a acestei instituții și sunt convins că, împreună cu viitorii mei colegi, vom reuși să aducem Fondul la o performanță în linie cu cerințele pieței și ale acționarului principal” a spus Dragoș Oltenescu.

Ministerul Finanțelor Publice își propune că până la sfârșitul anului să implementeze principiile guvernanței corporatiste menționate în OUG 109/2011.

Până la preluarea funcției de către Dragoș Oltenescu, conducerea executivă interimară este asigurată de Viorel Cîrstea, în calitate de director general adjunct, care până în prezent a ocupat funcția de director executiv al Direcției raportări și validări garanții FNGCIMM.

Condiţionarea drepturilor consumatorilor privind produsele cumpărate de păstrarea ambalajului

În *Monitorul Oficial* a fost publicată Legea nr. 249/28.10.2015, privind modalitatea de gestionare a ambalajelor şi a deșeurilor de ambalaje, care abrogă HG 621/2005, privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de

ambalaje și transpune Directiva 94/62/CE a Parlamentului European și a Consiliului, privind ambalajele și deșeurile de ambalaje (denumită în continuare „Legea”).

Noile dispoziții au intrat în vigoare începând cu data de 02.11.2015 și reglementează gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, în vederea prevenirii și/sau reducerii impactului asupra mediului. Sunt supuse prevederilor Legii toate ambalajele introduse pe piață, indiferent de materialul din care au fost realizate sau de destinația acestora, precum și toate deșeurile de ambalaje, indiferent de modul de generare al acestora.

Pe lângă domeniul de reglementare privind gestionarea deșeurilor de ambalaje, aceeași Lege aduce lămuriri și în domeniul protecției consumatorilor printr-o prevedere de impact, care consolidează principiul exercitării neîngrădite a drepturilor consumatorilor, în ceea ce privește achiziționarea de produse de pe piață, **prevedere care, fiind inserată într-un act normativ privind gestionarea deșeurilor, nu a fost încă identificată și asimilată cu succes pe piața comercializării produselor.**

Astfel, se impune o scurtă lămurire asupra art. 16, alin. 8 din Lege, care *„interzice condiționarea, sub orice formă, a drepturilor legale ale consumatorilor referitoare la produsul cumpărat de păstrarea ambalajului”.*

Din interpretarea prevederii de mai sus distingem următoarele aspecte importante:

- prevederea este aplicabilă consumatorilor, atât în situația achiziționării de produse on-line (vânzare la distanță), cât și în mod direct, prin punctele de vânzare ale comercianților;
- drepturile legale ale consumatorilor nu se limitează la cele izvorâte din certificatele de garanție ale produselor, ci se referă și la drepturile consumatorilor

privind returnarea produselor, în cazul vânzărilor la distanță sau la cele născute ca urmare a reclamării viciilor produsului, în condițiile prevăzute de Codul Civil.

Dacă până la intrarea în vigoare a Legii comercianții condiționau deseori acordarea garanției/returnarea produsului de prezentarea ambalajului original al acestuia, în momentul de față, o asemenea practică este eliminată în mod expres, tocmai pentru a debloca cantități semnificative de ambalaje păstrate în gospodării, de către consumatori.

Carența legislativă anterioară permitea comercianților să solicite consumatorilor ambalajul original odată cu prezentarea produsului defect. De multe ori, o astfel de condiționare crea o portiță de eschivare pentru aceștia de a mai înlocui produsul reclamat, având în vedere că mulți dintre consumatori se aflau în imposibilitate de a păstra în spațiul locativ ambalajele tuturor produselor pe care le achiziționau, în special ale produselor voluminoase.

Practica unora dintre consumatori de a păstra ambalajele produselor pentru a înlătura riscul generat de politica comercianților de a nu primi produsul reclamat fără ambalajul original s-a dovedit ineficientă din perspectiva reutilizării și gestionării raționale a ambalajelor pe piața națională.

Derivând din necesitatea de a crea mecanisme de optimizare a parametrilor privind colectarea și reciclarea deșeurilor de ambalaje pe piața națională, care să se conformeze standardelor și țintelor europene, legiuitorul nu numai că a identificat o sursă reală de generare de deșeuri de ambalaje, dar a intervenit expres și în sensul protejării drepturilor consumatorilor pe piața comercializării bunurilor de consum ambalate.

În sensul constrângerii destinatarilor de a asimila și aplica în practică regula prevăzută la art. 16, alin. (8) din Lege,

legiuitorul instituie sancțiuni pecuniare cu valori cuprinse între 15.000 lei și 25.000 lei.

Constatarea contravenției și aplicarea sancțiunii se face de către personalul împuternicit al Autorității Naționale pentru Protecția Consumatorilor.

Veniturile rezultate în urma ofertelor publice inițiale au înregistrat noi recorduri în 2015

Veniturile rezultate în urma ofertelor publice iniţiale au înregistrat noi recorduri în 2015 la nivel european, însă condiţiile de piaţă vor descuraja această activitate în prima jumătate a anului 2016, arată ultima ediţie a raportului PwC IPO Watch.

- Veniturile rezultate în urma ofertelor publice initiale (IPOs) din Europa au înregistrat o creştere cu 16% în 2015 faţă de anul precedent (ajungând la 57,4 miliarde de Euro) şi o valoare medie per IPO* în creştere cu 27% (de 248 de milioane de Euro);
- În schimb, veniturile din IPO au scăzut cu 16% pe piaţa londoneză sub impactul îngrijorărilor legate de rezultatul alegerilor generale din Marea Britanie, a transmiterii îngrijorărilor privind piaţa bursieră chineză şi a prăbuşirii preţului petrolului.
- Perspectivele bursei de la Londra rămân mai puţin optimiste faţă de acum un an, potrivit evaluării PwC, estimându-se că veniturile totale strânse din piaţă vor

scădea în 2016.

- La Bursa de Valori Bucureşti s-au înregistrat cinci oferte publice iniţiale pe piaţa AeRO, veniturile rezultate în urma noilor listări au fost însă în scădere faţă de valoarea din 2014 înregistrată de oferta publică iniţială a Electrica (444 milioane de Euro).

Ofertele publice iniţiale planificate în următoarea perioadă la bursa din Londra conţin în continuare câteva oportunităţi atractive de investiţii, dar se aşteaptă ca în 2016 să crească numărul listărilor amânate sau anulate din cauza volatilităţii şi a condiţiilor de piaţă, arată cea mai recentă ediţie a raportului PwC IPO Watch. 61 de oferte publice iniţiale au fost amânate sau anulate în 2015 (comparativ cu doar 49 în 2014), din care 44 din cauza condiţiilor de piaţă.

“La începutul anului 2016 se resimte un adevărat îngheţ la nivelul mai tuturor pieţelor bursiere din lume – acesta fiind cu siguranţă un mediu mai complex decât a fost în 2015 şi 2014. Anul trecut la nivel european au fost înregistrate 6 oferte publice iniţiale foarte mari, care au ridicat valoarea totală a veniturilor rezulate în urma listărilor la cea mai mare cifră înregistrată după 2007”, a declarat Diana Coroabă, Partener, Liderul echipei de servicii de consultanţă fiscală pentru sectorul financiar, PwC România.

“Anul acesta mă aştept să văd un număr mai mare de companii care să îşi amâne listările, în timp ce investitorii vor continua să analizeze oportunităţile de investiţii, iar cei care îşi permit să aştepte o vor face. În acelaşi timp, mă aştept ca sumele rezultate în urma listărilor din 2016 să fie în continuare puternic influenţate de ofertele publice iniţiale majore – despre care mulţi investitori vor avea sentimentul că sunt prea mari pentru a le rata – şi vom vedea o redresare a pieţei către jumătatea acestui an. Efectul asupra Europei a posibilei paralizii a pieţei de capital din Statele Unite în aşteptarea rezultatelor alegerilor prezidenţiale este greu de cuantificat în prezent, precum şi

impactul scăderilor abrupte înregistrate pe bursa chineză”, precizat Diana Coroabă.

“În România, anul trecut s-au derulat cinci oferte publice iniţiale, pe segmentul de piaţă AeRo, în principal mici companii IT. Cu toate acestea, sumele strânse de pe piaţă în urma acestor listări au fost mult mai mici decât în 2014, când compania de stat Electrica a fost listată la Bursa de Valori Bucureşti. Este clar că pentru dezvoltarea pieţei de capital din România este nevoie în continuare de implicarea autorităţilor publice pentru a atrage oferte publice iniţiale majore şi a se putea transforma în hub-ul financiar al Europei de Sud-Est, aşa cum ar fi de aşteptat, ţinând cont de dimensiunea economiei României în regiunea noastră. În acest sens, este mult aşteptată listarea Hidroelectrica, precum şi a altor companii de stat, aşa cum este spre exemplu Compania Naţională Aeroporturi Bucureşti”, a declarat Daniel Anghel, Partener, Liderul Echipei de Servicii de Consultanţă Fiscală şi Juridică pentru Sectorul Public, PwC România.

Numărul anual al ofertelor publice iniţiale cu o valoare de peste 1 miliard de Euro

“La momentul de bilanţ al anului 2015, listările gigant ale Aena, ABN AMRO şi Worldpay, toate strângând sume de peste 3 miliarde de Euro şi având o performanţă bună ulterior listării, au fost cele care au ţinut atenţia presei şi investitorilor. Listările mari vor fi sub lupă şi în 2016 pe piaţa londoneză, oferta publică iniţială a Clydesdale Bank fiind prima astfel de tranzacţie majoră din acest an”, a declarat Ana-Maria Butucaru, Director, Servicii de Audit pentru Sectorul Financiar, PwC România.

“Pe termen lung, investitorii se vor concentra pe companii cu o capacitate demonstrată de creştere susţinută. Atenţia se va îndrepta spre sectoarele tehnologiei şi cel financiar, însă piaţa ofertelor publice iniţiale va avea de înfruntat problemele generate de prăbuşirea preţului petrolului,

creşterea ratelor dobânzilor şi menţinerea unei volatilităţi ridicate a ratelor de schimb valutar”, a conchis Ana-Maria Butucaru.

Proiect de ordin – Formulare utilizate în administrarea impozitului pe venit şi a contribuţiilor sociale datorate de persoanele fizice

În vederea desfăşurării unitare a procesului de administrare a impozitului pe venit, prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1393/2006 a fost aprobată procedura privind stabilirea din oficiu a impozitului pe venit la persoanele fizice şi a modelului şi conţinutului formularului „Decizie de impunere din oficiu”.

Ca urmare a intrării în vigoare a dispoziţiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se impune actualizarea conţinutului actelor administrativ-fiscale în derularea procedurii privind impunerea din oficiu a veniturilor persoanelor fizice, realizate anterior datei de 1 ianuarie 2016 (temeiul de drept, termenul de depunere a contestaţiei).

Faţă de cele prezentate, prin prezentul proiect de ordin se propune completarea Ordinului Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 3622/2015 pentru aprobarea modelului şi conţinutului unor formulare utilizate în administrarea impozitului pe venit şi a contribuţiilor sociale

datorate de persoanele fizice.

Puteţi consulta proiectul de ordin, referatul de aprobare, anexa 1, anexa 2 şi anexa 3.

ICCJ – Rambursare TVA cu depăşirea termenului legal. Dreptul la dobândă. Calcul

Legislaţie relevantă:

Cod procedura fiscală, art. 117 şi 124

Potrivit dispoziţiilor art.117 şi 124 Cod procedura fiscală, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut de lege.

În raport cu aceste dispoziţii şi cu jurisprudenţa CJUE în materie, dreptul la dobândă al contribuabilului se naşte prin simpla depăşire nelegală de către autoritatea fiscală a termenului de rambursare, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere fiind lipsit de importanţă, neexistând vreo diferenţă pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluţionări administrative cu depăşirea termenelor prevăzute de lege şi cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea şi care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Decizia nr. 7712 din 12 decembrie 2013

Prin Sentinţa nr.1069 din 14 februarie 20111, Curtea de Apel

Bucureşti a admis în parte acţiunea precizată, formulată de reclamanta S.C. RSR SA, în contradictoriu cu pârâţii A.N.A.F. – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili şi A.N.A.F. – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, a anulat în tot decizia ANAF – DGAMC nr.1059905/ 30.09.2010, a obligat pârâta să plătească reclamantei suma de 1.793.972 lei, dobânda legală până la 27.07.2009, a respins ca prematur formulate capetele din cererea precizată de la poziţiile 3-5, a obligat pârâta A.N.A.F. la plata către reclamant a sumei de 48.655 lei cheltuieli de judecată şi a respins excepţia inadmisibilităţii şi a lipsei de obiect ca neîntemeiate.

Pentru a pronunţa această hotărâre, Curtea a reţinut că în cursul anului 2008 la sediul reclamantei s-a desfăşurat o inspecţie fiscală parţială având ca obiect verificarea în vederea soluţionării cu control ulterior a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opţiune de rambursare depuse de societate pentru perioadele noiembrie 2005 – septembrie 2006, noiembrie 2006 şi ianuarie – mai 2007. Totodată, inspecţia fiscală a avut ca obiectiv soluţionarea cu control anticipat a deconturilor lunare cu sumă negativă de TVA cu opţiune de rambursare, întocmite pentru perioada august 2007 – martie 2008, prin care a fost solicitată la rambursare soldul sumei negative de TVA în valoare totală de 15.800.357 lei.

În urma finalizării inspecţiei fiscale, s-a emis Raportul de inspecţie fiscală nr.14613/27.06.2008 şi Decizia de impunere nr.268/ 27.06.2008.

Prin Decizia de impunere, organul fiscal a stabilit următoarele:

– a admis la rambursare suma de 3.697.738 lei cu titlu de TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2007 şi ianuarie 2008 a respins în mod nelegal la rambursare suma de 12.102.619 lei;

– a stabilit în sarcina societăţii o serie de obligaţii fiscale suplimentare în sumă de 19.002.767 lei cu titlu de TVA şi 5.374.404 lei cu titlu de majorări de întârziere, cu motivarea că livrările de bunuri efectuate de Societate în cadrul antrepozitului fiscal nu ar fi scutite de TVA.

Ulterior pronunţării Deciziei de impunere, organul fiscal a emis:

– nota de compensare nr.4297/ 12.08.2008 prin care a compensat suma de 1.449.738 lei (aferenta decontului lunii decembrie 2007) din creanţa admisă la rambursare cu aceiaşi sumă din creanţele fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere;

– nota de compensare nr.4298/12.08.2008 prin care a compensat suma de 2.248.000 lei (aferenta decontului lunii ianuarie din creanţa admisă la rambursare cu aceiaşi sumă din creanţele fiscale suplimentare nelegale stabilite prin decizia de impunere).

În temeiul art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, societatea a formulat împotriva Raportului de inspecţie fiscală şi a Deciziei de impunere, contestaţia fiscală nr.1000713/ 18.07.2008, solicitând anularea actelor fiscale contestate.

Prin Decizia nr.347 din data de 20.10.2008 emisa de Agenţia Naţionala de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, contestaţia formulata de societate împotriva Deciziei de impunere a fost respinsă de organul fiscal, ca neîntemeiată.

Societatea a formulat acţiune în justiţie împotriva Deciziei D.G.S.C., solicitând totodată Curţii de Apel Ploieşti să anuleze Decizia de impunere şi Raportul de inspecţie fiscală, şi pe cale de consecinţă, să exonereze reclamanta de plata creanţelor fiscale suplimentare, precum şi să recunoască dreptul reclamantei la rambursarea creanţei nelegal respinse

la rambursare.

Prin Sentinţa nr.256/ 04.12.2008 pronunţată în dosarul nr.1195/42/2008 de Curtea de Apel Ploieşti – Secţia comercială şi de contencios administrativ şi fiscal, instanţa a admis cererea societăţii, a dispus anularea deciziei D.G.S.C., anularea deciziei de impunere şi a raportului de inspecţie fiscală, exonerând societatea de la plata creanţelor fiscale suplimentare, obligând în acelaşi timp A.N.A.F.-DGAMC la plata creanţei nelegal respinse la rambursare.

Sentinţa nr.256/ 04.12.2008 a rămas irevocabilă, prin respingerea recursului declarat de către organele fiscale, prin Decizia nr.3202/ 09.06.2009 pronunţată de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

În temeiul art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, împotriva Notelor de compensare societatea a formulat Contestaţia fiscală nr.986812/ 25.06.2009, solicitând organului fiscal să dispună anularea acestor acte administrativ-fiscale în baza principiului *resoluto iure dantis resolvitur jus accipientis.*

La data de 03.07.2009, organul fiscal a emis Decizia nr.1053978, prin care, printre altele, a respins, în mod nemotivat, contestaţia fiscală formulată de societate, ca tardiv introdusă împotriva Deciziei nr. 1053978, societatea a formulat acţiune în justiţie, solicitând Curţii de Apel Ploieşti să anuleze Decizia nr.1053978 şi notele de compensare.

Prin sentinţa nr.180/14.10.2009, pronunţată în Dosarul nr.796/42/ 2009 de Curtea de Apei Ploieşti – Secţia comercială şi de contencios administrativ şi fiscal, instanţa a admis cererea societăţii şi a dispus anularea Deciziei nr.1053978 precum şi anularea Notelor de Compensare.

Sentinţa nr.180/ 14.10.2009 a rămas irevocabilă, prin menţinerea acesteia de către Înalta Curte de Casaţie şi

Justiţie, care a pronunţat în acest sens Decizia nr.2542/ 13.05.2010

Astfel Curtea a reţinut că urmare a constatării în mod irevocabil pe cale judecătorească a nelegalităţii Notelor de compensare şi rambursarea cu întârziere a sumei TVA nelegal compensată de organele fiscale, prin cererea de dobânzi din data de 26.06.2009, societatea a solicitat DGAMC, printre altele, acordarea de dobânzi aferente sumei TVA nelegal compensate, calculate de la data expirării termenului legal de 45 de zile prevăzut pentru soluţionarea deconturilor de TVA şi până la data restituirii efective a sumelor solicitate la rambursare, respectiv data de 27.07.2009.

Prin Decizia nr.1053978, organul fiscal a răspuns la unele solicitări ale Societăţii din cuprinsul cererii de dobânzi, fără a se pronunţa însă în vreun fel asupra capătului de cerere privind dobânzile aferente sumei TVA nelegal compensate.

Astfel a mai reţinut instanţa că deşi termenul legal de 45 de zile în care organul fiscal avea obligaţia emiterii unei decizii pentru soluţionarea solicitării privind dobânzile aferente sumei TVA nelegal compensate a expirat încă din data de 09.08.2009, societatea nu a primit un răspuns nici până la această dată, motiv pentru care a formulat şi a depus la data de 14.09.2009 contestaţia fiscală, solicitând organului fiscal, (i) recunoaşterea dreptul pretins prin cererea formulată de societate şi, (ii) obligarea DGAMC la achitarea către societate a sumei totale de 1.793.972 lei cu titlu de dobânzi calculate de la data expirării termenului legal de soluţionare a fiecăruia dintre deconturile de TVA şi până la 27.07.2009, data rambursării efective a sumelor ce au fost solicitate prin acestea.

În opinia instanţei potrivit art.70 alin.(1) Cod procedură fiscală, organul fiscal avea obligaţia soluţionării contestaţiei fiscale în termen de 45 de zile de la data

înregistrării acesteia, însă societatea nu a primit un răspuns nici până la data introducerii acţiunii.

Ulterior în timpul judecăţii a fost ataşată cauzei şi decizia prin care a fost soluţionată contestaţia formulată de către reclamantă.

Instanţa a constatat că potrivit art.117 alin.(9) din Codul de procedură fiscală, "Procedura de restituire şi de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la art. 124, se aprobă prin ordin al ministrului economiei şi finanţelor, în acest sens fiind emis Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr.1899/2004 pentru aprobarea procedurii de restituire şi de rambursare a sumelor de la buget, precum şi de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabili/or pentru sumele restituite sau rambursate cu depăşirea termenului legal (în continuare denumit "Ordinul nr.1899/2004").

A mai reţinut instanţa că dreptul la rambursare TVA al societăţii rezultă din dispoziţiile Codului fiscal, organele fiscale neavând decât obligaţia de a verifica (într-un anumit termen) îndeplinirea condiţiilor legale pentru naşterea dreptului la rambursare, fără a avea – în măsura în care aceste condiţii legale sunt îndeplinite – şi un drept de apreciere asupra oportunităţii rambursării.

Astfel, în opinia instanţei în cazul în care condiţiile legale pentru rambursare sunt îndeplinite, organele fiscale aveau obligaţia rambursării sumei TVA solicitate în termen de 45 de zile.

Astfel, s-a reţinut că în baza art.124 alin.(1) Cod procedură fiscală, societatea era îndreptăţită să primească dobânzi pentru sumele solicitate prin fiecare dintre cele două deconturi de TVA.

Având în vedere ca operaţiunea de compensare a Sumei TVA nelegal compensate s-a dovedit a fi nelegală, astfel cum a

constatat cu putere de lucru judecat Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (prin menţinerea soluţiei de anularea a Notelor de compensare, pronunţată de Curtea de Apel Ploieşti), s-a apreciat că societatea este îndreptăţită la acordarea dobânzii aferente sumei TVA nelegal compensate calculate din ziua imediat următoare expirării termenului legal de 45 de zile pentru soluţionarea deconturilor de TVA şi până la data rambursării efective.

Aşadar, Curtea a constatat că atâta timp cât DGAMC îi revine culpa întârzierilor nejustificate în rambursarea către societate a sumei TVA nelegal compensate (întârzieri cuprinse între 473 şi 504 zile), rezultă în mod evident că pârâta DGAMC datorează dobândă de 0.1% pe zi de întârziere, potrivit legislaţiei procedural fiscale în vigoare pentru perioada supusa analizei, respectiv dobânzi în suma totală, de 1.793.972 RON.

Curtea a reţinut ca fondate şi susţinerile reclamantei privind împrejurarea că necesitatea acordării de dobânzi de către stat în cazul rambursării cu întârziere a sumelor TVA solicitate de contribuabil se impune şi în baza aquis-uliul comunitar din materia TVA, astfel cum acesta a fost interpretat de către Curtea Europeană de Justiţie, întrucât dispoziţiile din legislaţia română referitoare la rambursarea TVA sunt rezultatul transpunerii legislaţiei comunitare din domeniul TVA, iar jurisprudenţa Curţii Europene de Justiţie în materie este obligatorie pentru instanţele din România odată cu data aderării la Uniunea Europeana.

A mai reţinut instanţa că aplicarea dobânzilor asupra sumei TVA nelegal compensate restituită efectiv societăţii cu întârziere şi achitarea efectivă a acestora se impune în baza jurisprudenţei Curţii Europene de Justiţie.

Pe cale de consecinţă, în virtutea dispoziţiilor legislaţiei naţionale şi astfel cum în mod judicios se statuează în practica constantă a instanţelor europene, curtea a reţinut că

societatea reclamantă este îndreptăţită la acordarea dobânzilor pentru perioada cuprinsă între refuzul D.G.A.M.C. de a rambursa suma TVA nelegal compensată şi momentul achitării sale efective, respectiv data de 27.07.2009, astfel cum aceste dobânzi au fost cuantificate prin raportul de expertiză tehnică contabilă efectuat în cauză.

Au fost respinse ca neîntemeiate excepţiile lipsei de obiect şi a inadmisibilităţii invocate de către pârâtă prin întâmpinarea formulată.

În temeiul art.18 alin.(5) şi art.24-25 din Legea nr.554/2004 republicată, instanţa a respins ca prematur formulate cererile formulate de către reclamantă în cererea precizate şi numerotate la poziţiile 3-5, având în vedere că numai urmare a rămânerii irevocabile a prezentei sentinţe reclamanta va avea posibilitatea să solicite executarea titlului executoriu şi obligarea pârâtei la plata despăgubirilor pentru întârziere şi a amenzii către stat pentru fiecare zi de întârziere.

Împotriva Sentinţei nr.1069 din 14 februarie 2011 a Curţii de Apel Bucureşti, pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a formulat recurs, întemeiat pe dispoziţiile art.304 pct.6 şi 9 Cod procedura civilă şi art.304[1] Cod procedura civilă (1865).

Recurenta a susţinut, în esenţă, următoarele:

1. Hotărârea pronunţată a fost dată cu aplicarea greşită a legii în ceea ce priveşte respingerea excepţiei inadmisibilităţii acţiunii.

În mod eronat recurenta a fost obligată la plata sumei de 1.793.972 lei dobânzi legale, întrucât, în măsura în care s-ar fi apreciat că societatea ar fi avut dreptul la dobândă conform art.124 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală şi dispoziţiile Cap.2 art.1 din OMFP

nr.1899/2004, organul fiscal ar fi putut fi obligat numai la acordarea de dobânzi şi nu la recunoaşterea şi plata efectivă a sumei de 1.793.972 lei.

Potrivit procedurii de acordare a dobânzilor, numai organul fiscal competent este în măsură să realizeze calculul dobânzilor.

Deşi în susţinerea excepţiei, recurenta a invocat pct.3, pct.6 şi pct.7 Cap. 2 art.1 din OMFP nr.1899/2004, din motivarea sentinţei atacate nu rezultă că instanţa de fond ar fi avut în vedere şi aceste prevederi legale care dispun cu privire la competenţa de a realiza calculul dobânzilor.

Prin cererea precizatoare depusă la termenul din data de 1.01.2010, intimata-reclamantă a arătat în mod expres că înţelege să renunţe la judecarea capetelor de cerere subsidiare.

Excepţia lipsei de obiect a avut în vedere capetele de cerere subsidiare, iar instanţa de fond ar fi trebuit să ia act de cererea de renunţare la judecată şi nu să respingă excepţia.

Prin hotărârea pronunţată, prima instanţă a acordat mai mult decât s-a cerut, în ceea ce priveşte anularea în tot a răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010.

Deşi prin cererea precizatoare intimata-reclamantă a arătat că solicită anularea înştiinţării nr.1059905/ 30.09.2010, în fapt actul a fost contestat numai în parte, în ceea ce priveşte modul de soluţionare a cererii de dobânzi aferente sumei de 3.697.738 lei reprezentând TVA.

În ceea ce priveşte anularea răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010 şi obligarea instituţiei la plata sumei de 1.793.972 lei reprezentând dobândă, hotărârea a fost dată cu aplicarea greşită a legii.

Potrivit dispoziţiilor art.124 alin.(1) coroborat cu art.117

alin.(9) din O.G. nr.92/2003 şi dispoziţiile OMFP nr.1899/2004, contribuabilii au dreptul la dobânzi în situaţia nerestituirii în termen a sumelor datorate contribuabililor ca urmare a unor cereri de restituire formulate de către aceştia.

Ceea ce se sancţionează este depăşirea termenului de soluţionare a cererilor formulate şi nu modul de soluţionare a acestor cereri în sensul că soluţia dată nu ar corespunde aşteptărilor contribuabililor.

Cererile formulate de intimată au fost soluţionate cu respectarea termenelor de soluţionare, astfel încât, în mod eronat, instanţa de fond a constatat că aceasta ar avea dreptul la acordarea de dobânzi.

Instanţa de fond a constatat, în mod eronat, faptul că suma de 3.698.738 lei ar fi fost rambursată către societate „cu întârzieri cuprinse între 473-504 zile de la data la care a expirat termenul legal de 45 zile pentru rambursare”.

Din motivarea instanţei de fond se observă că aceasta a avut în vedere numai termenul prevăzut de art.70 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, omiţând dispoziţiile art.70 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 şi cele ale art.104 alin.(1) şi (2) din O.G. nr.92/2003.

În ceea ce priveşte suma de 3.697.738 lei aprobată la rambursare prin Decizia de impunere nr.268/ 27.06.2008, intimata a solicitat compensarea cu suma de plată stabilită prin Decizia de impunere nr.268/ 27.06.2008.

Faptul că, ulterior, prin hotărâri judecătoreşti, s-a dispus restituirea unor sume, nu poate fi considerată ca reprezentând o depăşire a termenului de soluţionare a deconturilor de TVA, care să îndreptăţească societatea la acordarea de dobânzi.

În ceea ce priveşte jurisprudenţa Curţii Europene de Justiţie menţionată de instanţa de fond, se arată că aceasta a avut în vedere nerambursarea TVA într-o perioadă de timp rezonabilă

ori, în speţă, cererile intimatei au fost soluţionate într-un termen rezonabil şi nu cu întârziere.

Referitor la jurisprudenţa Curţii Europene a Drepturilor Omului (cazul Ekko-Elda vs.Grecia), recurenta consideră că în această speţă s-a avut în vedere că instanţele greceşti au refuzat obligarea statului să plătească dobânzi motivat de faptul că legislaţia internă greacă de la momentul respectiv nu includea o dispoziţie legală care să prevadă achitarea de dobânzi.

Instanţa de fond avea posibilitatea să facă aplicarea dispoziţiilor art.274 alin.(3) Cod procedura civilă şi să micşoreze onorariu avocatului, constatând că în situaţia admiterii în parte a acţiunii, cheltuielile de judecată se pot acorda numai proporţional culpei procesuale.

Prin întâmpinare, intimata solicită respingerea recursului ca nefondat.

Excepţia inadmisibilităţii acţiunii a fost în mod legal respinsă de prima instanţă de judecată. În prezenta cauză, legea prevede calea acţiunii în justiţie pentru refuzul nejustificat al organelor fiscale de acordare a sumelor solicitate cu titlu de dobânzi pentru rambursarea cu întârziere a sumelor datorate societăţii cu titlu de TVA.

Suma calculată de societate ca fiind datorată cu titlu de dobânzi pentru nerambursarea în termen a sumei TVA nelegal compensate, a fost prezentată instanţei în mod provizoriu, urmând ca aceasta să fie validată prin efectuarea unei expertize tehnice contabile care să confirme corectitudinea acestui calcul, astfel cum s-a şi întâmplat şi în prezentul dosar.

Nu există nici un temei legal pentru a se face distincţie între „obligarea A.N.A.F. la acordarea de dobânzi” şi „recunoaşterea şi plata efectivă” a unei asemenea sume.

Excepţia lipsei de obiect a fost în mod legal respinsă de judecătorul fondului, deoarece prin încheierea de şedinţă din data de 1.11.2010 s-a luat act de cererea de renunţare la judecata capetelor subsidiare ale acţiunii.

Susţinerile recurentei potrivit cărora ar fi fost obligată la plata dobânzii legale este nefondată.

În mod eronat se susţine prin motivele de recurs că termenele de rambursare a TVA au fost respectate.

Cererile de rambursare se soluţionează în 45 de zile de la înregistrare, iar în speţă s-au înregistrat întârzieri de 473 zile pentru decontul lunii decembrie 2007 şi de 504 zile pentru decontul lunii ianuarie 2008.

În mod eronat se susţine că legea ar sancţiona doar nesoluţionarea cererilor de rambursare TVA, iar nu şi neplata efectivă a sumelor solicitate în cuprinsul acestora.

În mod corect prima instanţă a acordat societăţii cheltuieli de judecată, legea nu condiţionează obligarea la plata cheltuielilor de judecată de existenţa culpei ori de o atitudine rău-voitoare a părţii ce a căzut în pretenţii.

La termenul de judecată din 1.03.2012, intimata a solicitat instanţei de recurs, în temeiul art.267 TFUE, trimiterea următoarelor întrebări preliminare:

„În ce măsură permite dreptul comunitar ca o legislaţie naţională să prevadă sau, după caz, să poată fi interpretată, în sensul că statul membru nu datorează dobânzi în cazul în care sumele solicitate prin deconturile de TVA întocmite de societate pentru perioada august 2007 – martie 2008, au fost aprobate la rambursare, iar ulterior acestea au fost compensate prin emiterea unor acte de compensare nelegale, anulate de către o instanţă de judecată?”;

„În cazul în care răspunsul la întrebarea de mai sus este

negativ, în cazul menţionat, dobânzile urmează a fi calculate de la data expirării termenului legal de soluţionare a deconturilor TVA şi până la data restituirii efective a sumei aprobate la rambursare?”.

Prin Încheierea din 21.06.2012, Înalta Curte a admis cererea de sesizare a C.J.U.E. cu următoarea întrebare preliminară:

„Dacă interpretarea prevederilor art.124 Cod procedură fiscală, în sensul că Statul nu datorează dobânzi pentru sumele solicitate prin deconturile de TVA, pentru perioada cuprinsă între data compensării acestora şi data anulării actelor de compensare prin hotărâri judecătoreşti, este contrară prevederilor art.183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Europei din data de 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?”.

Totodată s-a dispus suspendarea judecării recursului până la pronunţarea Curţii de Justiţie a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie a apreciat că este necesară şi obligatorie formularea unei întrebări preliminare, neexistând nicio hotărâre preliminară cu privire la chestiunea prejudicială invocată.

Prin Hotărârea C.J.U.E. din 24.10.2013 s-a declarat că „Art.183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune ca o persoană impozabilă care a solicitat rambursarea excedentului de TVA achitată în amonte din TVA pe care o datorează să nu poată obţine din partea administraţiei fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administraţie pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea şi care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească”.

Considerentele Înaltei Curţi – instanţa competentă să soluţioneze calea de atac extraordinară exercitată

Recursul este nefondat.

Excepţia inadmisibilităţii acţiunii a fost respinsă în mod corect de judecătorul fondului, având în vedere că dreptul şi competenţa organului fiscal de a realiza calculul dobânzilor este prevăzut de actele normative incidente numai în procedura administrativă de soluţionare a cererii.

În speţă, organul fiscal a refuzat acordarea dobânzii solicitate, caz în care societatea care s-a considerat vătămată printr-un refuz nejustificat a introdus acţiune în justiţie.

Judecătorul de contencios administrativ are plenitudinea de competenţă de a stabili, în baza probelor administrate, atât dreptul la dobânzi, cât şi cuantumul acestora.

Expertiza administrată în dosar a realizat un calcul al dobânzilor datorate în temeiul reglementărilor incidente Codului de procedură fiscală şi OMFP nr.1899/2004 – astfel încât nu există niciun motiv să se dispună refacerea calculului de către organul fiscal, care nu a formulat obiecţiuni.

Folosirea sintagmei „dobânda legală” în cuprinsul hotărârii instanţei de fond nu a indus aplicarea unui alt temei legal, din probele administrate rezultând contrariul.

Prin cererea precizatoare formulată de reclamantă, aceasta a înţeles să renunţe la judecarea capetelor de cerere subsidiare, ca urmare a emiterii actelor administrative.

Prin Sentinţa civilă nr.1069/ 14.02.2011, în practica, s-a menţionat că pârâta renunţă la susţinerea excepţiei lipsei de obiect a capetelor de cerere subsidiare.

Este adevărat că în considerentele şi dispozitivul sentinţei

se dispune respingerea excepţiei lipsei de obiect, avându-se în vedere motivarea adusă fondului pricinii.

Deşi tehnica de redactare este criticabilă, aceasta nu este suficientă pentru a conduce la modificarea sau casarea sentinţei recurate, deoarece nu are relevanţă asupra soluţionării dosarului.

În mod corect s-a dispus anularea în tot a înştiinţării (deciziei) nr.1059905 din 30.09.2010 care priveşte refuzul de plată a dobânzilor aferente sumei de 3.697.738 lei reprezentând TVA.

Instanţa de fond nu a acordat mai mult decât s-a cerut, deoarece explicaţiile oferite de organul fiscal în cuprinsul actului atacat se referă la cererea reclamantei prin care s-au cerut dobânzi.

Cu privire la motivele de recurs ce vizează fondul cauzei, se constată că potrivit dispoziţiilor art.117 şi 124 Cod procedura fiscală, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut de lege.

Cap.1, secţiunea B, pct.6 din Ordinul nr.1899/2004 prevede un termen de maxim 45 zile calendaristice de la data depunerii decontului cu sume negative de TVA, cu opţiune de rambursare.

În prezenta cauză, cererea de rambursare de TVA a fost soluţionată de organul fiscal prin realizarea unei compensări cu unele datorii ale societăţii, operaţiune ce a fost anulată ca nelegală de către instanţele de contencios administrativ.

Ca urmare a anulării deciziei de compensare, cererea de rambursare de TVA a rămas nesoluţionată în termenul legal şi s-a pus întrebarea dacă în această situaţie, organul fiscal datorează dobânda prevăzută de art.117 Cod procedura fiscală.

Înalta Curte a considerat necesar să se adreseze, pentru

rezolvarea modului de interpretare a dreptului european, cu întrebare preliminară Curţii de Justiţie a Uniunii Europene.

Prin hotărârea pronunţată, C.J.U.E. a interpretat art.183 din Directiva TVA în sensul că modalităţile de rambursare a excedentului de TVA nu pot aduce atingere principiului neutralităţii sistemului fiscal al TVA-ului, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe, ceea ce implică în special ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil.

S-a mai reţinut că din punctul de vedere al persoanei impozabile, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere este lipsit de importanţă, neexistând vreo diferenţă pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluţionări administrative cu depăşirea termenelor prevăzute şi cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea şi care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Aceasta este şi interpretarea pe care judecătorul naţional este obligat, prin efectul hotărârilor C.J.U.E., să o dea problemei de drept deduse judecăţii, în sensul că, deşi s-a efectuat o compensare a datoriilor, actul fiind anulat de instanţa judecătorească, rezultă că, în fapt, rambursarea a fost efectuată cu depăşirea termenului de 45 de zile prevăzut de legislaţia naţională.

În atare situaţie, organul fiscal datorează dobânzi de întârziere în cuantumul calculat de expertiza judiciară administrată în faţa instanţei de fond şi omologată prin hotărârea pronunţată.

Faţă de acestea, nefiind întrunite motivele de recurs formulate în temeiul art.312 alin.(1) teza a II-a Cod procedura civilă coroborate cu art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004, modificată şi completată, recursul a fost respins

ca nefondat.

ICCJ – Procuror financiar. Cerere de acordare a gradului profesional corespunzător nivelului de salarizare

Legislaţie relevantă:

OUG nr. 177/2002

OUG nr. 117/2003

Legea nr. 554/2004

În lipsa unei prevederi legale exprese care să acorde procurorilor financiari gradul profesional de procuror la un parchet de pe lângă curtea de apel, nu se poate considera că fostele prevederi referitoare la salarizarea procurorilor financiari constituie un temei suficient pentru acordarea acestui grad.

Astfel fiind, faptul că un procuror financiar a beneficiat, anterior preluării sale în structurile Ministerului Public realizată în temeiul dispoziţiilor art. 8 din O.U.G. nr. 117/2003, de salariul cuvenit unui procuror de la parchetul de pe lângă curtea de apel – la acest nivel fiind salarizaţi, în baza art. 39 alin. 2 din OUG nr. 177/2002, procurorii financiari în cadrul Curţii de Conturi care funcţionau la nivelul camerelor de conturi judeţene – nu justifică reîncadrarea respectivului procuror în gradul profesional corespunzător acestei salarizări.

Decizia nr. 7787 din 17 decembrie 2013

Prin acţiunea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Bucureşti, Secţia a VIII-a Contencios Administrativ şi Fiscal, reclamantul A.T.G. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtul Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, anularea Ordinului nr. 1484 din 06.08.2012 emis de pârât, precum şi obligarea acestuia să emită un nou ordin prin care să calculeze şi să stabilească drepturile salariale ţinând cont de gradul profesional al reclamantului, de procuror al parchetului de pe lângă curtea de apel.

În motivarea acţiunii, reclamantul a arătat că a obţinut gradul profesional de procuror de curte de apel din ianuarie 1994 când a fost numit procuror financiar al Curţii de Conturi a României – Camera de Conturi a Judeţului Vaslui, fiind ulterior preluat, prin OUG nr. 117/2003, de către Ministerul Public, cu acest grad profesional, şi salarizat în raport de acest grad profesional până la emiterea ordinului contestat.

Reclamatul a mai arătat că prin Ordinul nr. 1484/2012 i s-au stabilit, începând cu 01.08.2012, drepturile salariale, fiind încadrat greşit în gradul de procuror de parchet de pe lângă tribunal, în loc de grad de parchet de pe lângă curte de apel, şi s-a reţinut greşit ca dată de stabilire a drepturilor 1.08.2012, în loc de 1.07.2012.

Prin sentinţa civilă nr. 677 din 13 februarie 2013, Curtea de Apel Bucureşti, Secţia a VIII-a de contencios administrativ şi fiscal a admis acţiunea formulată de reclamantul în contradictoriu cu pârâtul P.Î.C.C.J., şi, în consecinţă, a anulat Ordinul nr. 148 din /06.08.2012 emis de pârât, obligând pe acesta să emită un nou ordin prin care să stabilească indemnizaţia lunară brută a reclamantului în raport de gradul profesional procuror de pe lângă curtea de apel.

În motivarea acestei soluţii, instanţa de fond a reţinut, în esenţă, că reclamantul a avut gradul de procuror de pe lângă

curtea de apel înainte de a fi preluat de Ministerul Public şi a fost încadrat corect după preluare cu menţinerea gradului de procuror de pe lângă curtea de apel, până la emiterea actului contestat, fiind numit potrivit procedurii prevăzute de OUG nr. 117/2003 aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 49/2004, prin Decret al Preşedintelui României în funcţia de procuror la Parchetul de pe lângă Tribunalul Vaslui, salarizat conform dispoziţiilor art. 39 alin. 2 din OUG nr. 177/2002 asemenea unui procuror care îşi desfăşoară activitatea în cadrul unui parchet de pe lângă curtea de apel.

A mai reţinut că prin actul contestat, autoritatea pârâtă l-a reîncadrat pe reclamant fără să ţină cont de dreptul câştigat al acestuia, retrogradându-l pe funcţia de procuror de pe lângă tribunal, fără a avea temei pentru a reîncadra reclamantul în alt grad profesional decât cel deţinut, şi anume de procuror de pe lângă curtea de apel.

Împotriva sentinţei civile nr. 677 din 13 februarie 2013 a declarat recurs pârâtul, criticând-o pentru nelegalitate şi netemeinicie.

În motivarea recursului pârâtul a arătat, în esenţă, următoarele:

În mod netemeinic şi nelegal instanţa de fond a considerat că ordinul emis este nelegal, întrucât autoritatea emitentă nu a ţinut cont de dreptul câştigat al intimatului-reclamant, respectiv gradul de procuror de pe lângă curte de apel, pronunţând o hotărâre cu depăşirea atribuţiilor puterii judecătoreşti (art. 304 pct. 4 C.pr.civ.).

Recurentul critică soluţia pronunţată de instanţa de fond întrucât, interpretând greşit actul juridic dedus judecăţii, a schimbat natura ori înţelesul lămurit şi vădit neîndoielnic al acestuia (art. 304 pct.8 C.pr.civ.), hotărârea fiind dată cu încălcarea şi aplicarea greşită a legii (art. 304 pct.9 C.pr.civ.).

Reclamantul a fost reîncadrat în mod corect având funcţia de procuror cu grad de parchet de pe lângă tribunal în clasa de salarizare 106, corespunzătoare vechimii în funcţie de peste 20 de ani şi gradaţiei 5.

Potrivit art. 8 din O.U.G. nr. 117/2003 privind preluarea activităţii jurisdicţionale şi a personalului instanţelor Curţii de Conturi de către instanţele judecătoreşti, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 49/2004: „Procurorii financiari vor fi preluaţi de Ministerul Public potrivit procedurii prevăzute la art. 5”.

Totodată, potrivit art. 39 alin. (2) din O.U.G. nr. 177/2002 privind salarizarea şi alte drepturi ale magistraţilor, judecătorii şi procurorii financiari din cadrul colegiilor jurisdicţionale ale camerelor de conturi judeţene erau salarizaţi cu coeficienţii de multiplicare prevăzuţi pentru funcţiile similare din cadrul curţilor de apel şi a parchetelor de lângă acestea.

Textul legal mai sus enunţat se referă strict numai la salarizare, nu şi la dobândirea gradului profesional, astfel încât, instanţa de fond a extins în mod netemeinic interpretarea în sensul că intimatul reclamant a dobândit grad profesional anterior preluării acestuia de către Ministerul Public, adăugând la lege.

Este evident că, în lipsa unei prevederi legale exprese care să acorde procurorilor financiari (preluaţi de Ministerul Public în condiţiile O.U.G. nr. 117/2002) gradul profesional de procuror la un parchet de pe lângă curtea de apel, nu se poate considera că fostele prevederi referitoare la salarizarea acestora constituie un temei suficient pentru ca intimatul – reclamant să fie reîncadrat în funcţia solicitată.

Prin ordinul atacat intimatul-reclamant nu a dobândit gradul profesional de procuror de parchet de pe lângă curtea de apel, ci doar i-a fost stabilită indemnizaţia de încadrare lunară

brută.

Este indubitabil că, în lipsa unei hotărâri judecătoreşti irevocabile sau a unei prevederi legale care ar acorda procurorilor financiari, preluaţi de Ministerul Public în condiţiile O.U.G. nr. 117/2002, gradul profesional de procuror de parchet de pe lângă curtea de apel, nu se poate considera că prevederile legale anterioare referitoare la salarizarea acestora constituie un temei suficient pentru a fi reîncadraţi în funcţia solicitată.

Trecerea dintr-un grad profesional inferior într-un grad profesional superior este atribuţia Consiliului Superior al Magistraturii, care gestionează cariera judecătorilor şi procurorilor, procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie stabilind doar drepturile salariale.

În concluzie, Ordinul procurorului general al P.Î.C.C.J. nr. 1484 din data de 6 august 2012 este legal şi temeinic în ce priveşte reîncadrarea intimatului – reclamant şi este emis în executarea dispoziţiilor legale care îl ordonă.

Recursul este fondat, încadrarea criticilor urmând a fi realizată în motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct.9 din Codul de procedură civilă.

În mod greşit prima instanţă a apreciat că intimatul-reclamant ar fi dobândit gradul de procuror al parchetului de pe lângă curtea de apel, aspect de care pârâtul, se reţine în sentinţa recurată, nu ar fi ţinut cont la emiterea Ordinului nr. 1484 din 6.08.2012.

Intimatul reclamant din prezenta cauză, domnul A.T.G., în prezent procuror în cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Vaslui, a funcţionat anterior în cadrul Curţii de Conturi a României, din 1994 ca procuror financiar pe lângă Camera de Conturi a Judeţului Vaslui. Odată cu revizuirea Constituţiei României, în anul 2003, funcţia jurisdicţională a Curţii de

Conturi a fost desfiinţată, iar judecătorii financiari şi procurorii financiari din cadrul acestei autorităţi au fost preluaţi în structurile puterii judecătoreşti.

Acest fapt s-a produs prin OUG nr. 117/2003, în art. 8 din acest act normativ stipulându-se că procurorii financiari sunt preluaţi de Ministerul Public. Dându-se efect acestei dispoziţii legale, reclamantul a fost numit prin decret al Preşedintelui României procuror la Parchetul de pe lângă Tribunalul Vaslui, unde funcţionează şi în prezent. Rezultă aşadar cu puterea evidenţei că reclamantul deţine gradul de procuror la parchetul de pe lângă tribunal şi nu a dobândit vreodată gradul de procuror la parchetul de pe lângă curtea de apel, aşa cum a reţinut în mod eronat prima instanţă.

Este adevărat că reclamantul a beneficiat de salariul cuvenit unui procuror de la parchetul de pe lângă curtea de apel, în baza art. 39 alin. (2) din OUG nr. 177/2002, la acest nivel fiind salarizaţi procurorii financiari în cadrul Curţii de Conturi, care funcţionau la nivelul camerelor de conturi judeţene, dar este vorba de salarizare, iar nu de acordarea unui grad profesional, de altfel , inexistent în sistemul Curţii de Conturi. Aşadar, reclamantul nu a avut la data preluării de către Ministerul Public gradul de procuror la parchetul de pe lângă curtea de apel, cum eronat a reţinut prima instanţă, astfel că nu se poate vorbi de un drept câştigat al acestuia, care să fi fost ignorat de emitentul actului infralegislativ contestat.

În consecinţă, Ordinul nr. 1484 din 6.08.2012 a fost emis legal de către recurentul-pârât, astfel că Înalta Curte constatând că sentinţa atacată este nelegală, a admis recursul şi a modificat sentinţa atacată în sensul respingerii acţiunii e ca neîntemeiată, în baza art. 312 alin.(1) raportat la art. 304 pct.9 C.pr.civ.