

Invitație la seminarul de fiscalitate organizat de EY Romania

Noua Declarație de TVA 394 – Implicații. Interpretări. Soluții 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 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA”, care urmează să intre în vigoare începând cu 1 aprilie 2016. Amendamentele aduse sunt substanțiale, atât 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 esențial pentru contribuabili în contextul intensificării controalelor fiscale și al interesului crescut al autorităților 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 și persoanelor din departamentul financiar,

fiscal și contabil.

Programul evenimentului

09:00 – 09:30 Înregistrarea participanților

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 informații găsiți aici: [Invitație seminar EY_Noul Formular 394_17 martie 2016](#).

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

Legislație relevantă:

TFUE, art. 108 alin. (3)

Legea nr. 123/2012, art. 74

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

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

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

Măsura exceptării de la reducerea de certificate verzi, introdusă prin dispozițiile art. 6 alin. (7¹) din aceeași lege, reprezentând o facilitare suplimentară acordată investitorilor din domeniul resurselor regenerabile de energie ce nu a fost notificată Comisiei Europene în condițiile prevăzute de art. 108 alin. (3) din TFUE, nu își poate găsi aplicarea, statul român neprocedând niciodată la notificarea ei Comisiei Europene, și mai mult, revenind ulterior asupra acesteia în sensul abrogării dispozițiilor legale ce o reglementau.

Decizia nr. 6655 din 10 octombrie 2013

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București – secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. E S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, anularea parțială 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 dispozițiilor legale, în ceea ce privește Anexa prin care s-a stabilit că numărul de certificate cuvenite societății a fost calculat potrivit art. 6 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 220/2008, precum și 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, și un certificat verde, începând cu anul 2018, pentru fiecare 1 MWh produs și 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 și 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 dispozițiilor art. 6 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 220/2008, care prevede că “prin excepție de la prevederile alin. (2) și (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 referință a investiției per MW cu valoarea ajutorului primit per MW și 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 parțială și 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 dispozițiile art. 6 alin. (7) din Legea nr. 220/2008 și pct. 2.8 din Decizia Comisiei Europene nr. 4938/2011. Potrivit respectivelor dispoziții legale, sprijinul sub formă de certificate verzi poate fi cumulat cu un ajutor pentru investiții numai dacă numărul de certificate verzi va fi diminuat, iar pârâta ANRE ar fi avut obligația 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 investițional în valoare de 16.709.168 lei, acordat de Administrația Fondului de Mediu pentru realizarea CEE P 3.

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

îndeplinește în integralitate condițiile impuse de legislația în materie. Față de obiectul cauzei deduse judecății, legalitatea, oportunitatea și temeinicia emiterii actului administrativ contestat rezidă din aplicarea dispozițiilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 33/2007 privind organizarea și funcționarea Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energie, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 160/2012 și ale Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii din surse regenerabile de energie, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin sentința civilă nr. 440 din 31 ianuarie 2013, Curtea de Apel București – secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. E S.R.L., în contradictoriu cu pârâta Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, ca neîntemeiată.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut următoarele:

– În raport de situația de fapt prezentată și necontestată de părți prin acțiune, respectiv întâmpinarea formulate în cauză, precum și de dispozițiile legale incidente, curtea de apel a constatat că pârâta a stabilit în mod corect că reclamantei îi sunt aplicabile dispozițiile 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 obținut suplimentar alte ajutoare de stat decât sistemul de sprijin prin certificate verzi, fiind în prezența unui cumul de ajutoare care justifică această reducere.

– Astfel, în speță, A.N.R.E. a stabilit, în mod legal, numărul de certificate verzi care i se cuvin reclamantei, 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 președintelui ANRE nr. 42/2011.

– De asemenea, autoritatea pârâtă a constatat, în mod corect, că reclamanta nu intră sub incidența excepției prevăzute la art. 6 alin. 7¹ 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 și 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 dispozițiilor 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 funcționarea Uniunii Europene, rezultă că orice proiect de acordare a unui nou ajutor trebuie notificat Comisiei Europene și nu poate fi pus în aplicare decât după autorizarea acestuia de către Comisie. Forul legislativ comunitar deține competența exclusivă de a decide asupra compatibilității ajutoarelor de stat cu piața 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 instanța de fond că sistemul de promovare prin certificate verzi reglementat de Legea nr. 220/2008 se aplică numai în forma notificată și 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. 7¹, a fost introdusă prin pct. 5 din Legea nr. 134/2012 (pentru aprobarea OUG nr. 88/2011 privind modificarea și 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 reținut că prin infograma Comisiei Europene nr. 8346/10.10.2012 adresată Reprezentanței Permanente a României la Uniunea Europeană autoritățile române au fost invitate, pe de o parte, să prenotifice modificările aduse schemei de ajutor prin Legea nr. 134/2012 și, pe de altă parte, să confirme faptul că acestea nu au fost implementate înaintea adoptării de către Comisia Europeană a unei poziții referitoare la aceste modificări.

– Or, forma Legii nr. 220/2008 notificată Comisiei Europene nu cuprindea și modificările sau completările aduse prin Legea nr. 134/2012 pentru aprobarea O.U.G. nr. 88/2011 privind modificarea și completarea Legii nr. 220/2008, inclusiv alin. 7¹ introdus la art. 6 prin pct. 5 al Legii nr. 134/2012, deoarece la data notificării, respectiv 6 iunie 2011, aceste modificări și completări nu erau încă adoptate.

– Invocarea de către reclamantă a efectului direct vertical al legislației europene nu este de natură a conduce la anularea parțială a deciziei ANRE nr. 2793/31.10.2012, ci, dimpotrivă, la constatarea legalității 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 și neaplicarea excepției prevăzute de art. 6 alin. 7¹ din același act normativ.

Efectul direct vertical intervine în relațiile dintre persoanele fizice/juridice și stat, prin autoritățile sale, și presupune că aceste persoane se pot prevala de o normă europeană față de stat. În ceea ce privește legislația primară (ex. tratatele, inclusiv TFUE), Curtea a statuat că aceasta are un efect direct, dacă obligațiile sunt precise, clare și necondiționate și nu necesită măsuri complementare cu caracter național sau european. Însă, prin raportare la datele speței, s-a apreciat că reclamanta nu poate invoca efectul direct vertical al legislației europene primare sau secundare, întrucât excepția de la reducerea numărului de certificate verzi, în cazul cumulului de ajutoare care justifică această

reducere (în cauză, existența unui ajutor investițional acordat de Administrația Fondului pentru Mediu), nu este prevăzută în vreo normă europeană, care să poată fi astfel invocată în mod direct în fața instanței naționale împotriva statului, prin autoritățile sale publice, ci este reglementată în chiar legislația națională, respectiv la art. 6 alin. 7¹ din Legea nr. 220/2008.

Curtea de apel a mai reținut că este neîntemeiată susținerea reclamantei, în sensul că, raportat la data încheierii contractului pentru finanțare nerambursabilă nr. 011N, și 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, și anume 31.10.2012, erau incidente dispozițiile 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 investiții 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 instituției europene, care este obligatorie pentru statul destinatar, la nivel național, prin prevederile art. 6 alin. 7 lit. b) din Legea nr. 20/2012, s-a introdus obligația reducerii de către ANRE a numărului de certificate verzi stabilit de lege în cazul centralelor electrice care au obținut suplimentar alte ajutoare de stat decât sistemul de sprijin prin certificate verzi, fiind în prezența unui cumul de ajutoare care justifică această reducere.

A mai reținut curtea de apel că este neîntemeiată și solicitarea reclamantei de a i se aplica dispozițiile art. 6 alin. (2), prin raportare la excepția instituită prin art. 6 alin. 7¹ 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 și autorizată prin decizia Comisiei Europene nr. 4938/13.07.2011.

În final, a precizat prima instanță 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 privește deciziile, ci doar în materia directivelor, care necesită măsuri de transpunere în plan național pentru a se ajunge la rezultatul urmărit. Ținând cont de specificitatea directivelor, CJUE a hotărât că dacă statul membru a transpus la timp și corect directiva, efectele sale se produc asupra persoanelor prin intermediul măsurilor de transpunere și de implementare, iar particularii nu mai au nevoie să își protejeze drepturile prin invocarea acesteia (ex. hotărârea în cauza Felicitas Rickmers-linie KG din 1981).

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. E S.R.L., solicitând modificarea hotărârii în sensul admiterii acțiunii anularea parțială a deciziei ANRE nr.2793 din 31 octombrie 2012 cu consecința 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 și un certificat verde începând cu anul 2018 pentru fiecare 1 Mwh produs și livrat de societate.

Invocă motivele de recurs prevăzute de art.304 pct.7 și 9 Cod procedură civilă, solicitând totodată, aplicarea dispozițiilor art.304¹ Cod procedură civilă.

În susținerea motivului de recurs prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedură civilă, arată că hotărârea cuprinde motive contradictorii câtă vreme instanța de fond reține că în speță este aplicabilă decizia Comisiei Europene nr.4938 din 13 iulie 2011 în detrimentul legislației naționale, omițând însă să se ia în considerare faptul că această decizie a stat la baza modificărilor legislative naționale 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 pronunțarea deciziei Curții Europene.

Pentru motivul prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă, s-a susținut că intimata – pârâtă ANRE a stabilit în mod greșit că nu sunt aplicabile prevederile art.6 alin.7 lit.b din Legea nr.220/2008 modificată și completată prin OUG nr.88/2011, s-a interpretat greșit că societatea nu intră sub incidența excepției prevăzute la art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008, întrucât centrala CEE P 3 a fost pusă în funcțiune la data de 6 septembrie 2012 aspect ce rezultă din procesul verbal de recepție la punerea în funcțiune finală, proces verbal înregistrat sunt nr.429 din 6 septembrie 2012, condiție prevăzută de art. art.6 alin.7 ind.1 din OUG nr.88/2011 și de art.20 ind.2 din Regulamentul aprobat de ANRE prin Ordinul președintelui ANRE nr.37/2012, de modificare a ordinului nr.42/2011. Pe de altă parte finanțarea nerambursabilă a fost obținută 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 condiția prevăzută de art.7 alin.7 ind.1 din OUG nr.88/2011 și 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 și actele juridice care au luat naștere după intrarea sa în vigoare.

Prin urmare, în mod greșit intimata-pârâtă a redus numărul certificatelor verzi și apoi greșit instanța de fond a validat această hotărâre.

În legătură cu cererea de verificare a hotărârii sub toate aspectele în limitele prevăzute de art.304¹ Cod procedură civilă, solicită ca instanța de control să constate că societatea nu a beneficiat de un cumul de ajutoare, facilitățile acordate reprezintă o succesiune în timp, primul ajutor s-a acordat la data de 9 martie 2011 data contractului

de finanțare 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 finanțare nerambursabilă din 9 martie 2011 fapt ce contravine principiului neretroactivității legii, aspect neverificat de către instanța de fond.

În continuare se face o descriere a modalității de aplicare a normelor europene în dreptul național, această descriere fiind făcută și în fața instanței de fond motiv pentru care nu va mai fi reluată de instanța de recurs.

ANRE prin întâmpinarea formulată, invocă în principal, excepția lipsei de obiect a acțiunii pe motiv că dispozițiile legale în baza cărora reclamanta își întemeiază acțiunea (art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008) au fost abrogate, prin OUG nr.-57 din 4 iunie 2013 privind modificarea și 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 sentința recurată cuprinde toate elementele obligatorii prevăzute de art.261 Cod procedură civilă, conține motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței precum și 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 funcționare a Uniunii europene, ale art.3 alin.1 din OUG nr.117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, ale pct.77 din Decizia Comisiei Europene nr.4938 din 3 iulie 2011 și practicii CJUE,

vizând obligativitatea aplicării deciziilor Comisiei Europene, dispoziții 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 și autorizată prin decizia Comisiei Europene nr.4938/2011, măsurile dispuse prin OUG nr.88/2011 sunt diferite și ulterioare notificării Comisiei Europene și nu pot fi aplicabile înainte de o nouă notificare și aprobare din partea Comisiei întrucât în acord cu art.108 alin.3 din TFUE înainte de pronunțarea unei decizii finale statul membru nu poate pune în aplicare măsurile preconizate.

Procesul de notificare și 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 și autorizată prin decizia nr.4938/2011.

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

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

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

Analizând cu prioritate excepția lipsei de obiect a acțiunii invocată de intimată prin întâmpinare, pe considerentul că dispozițiile legale invocate de recurentă în susținerea acțiunii au fost abrogate, instanța de control reține că abrogarea unor dispoziții legale după declanșarea controlului judecătoresc de legalitate, nu lipsește de obiect acțiunea în contencios administrativ, întrucât legalitatea actului se cenzurează în raport cu prevederile legale în vigoare la data emiterii sau adoptării lui.

Pe cale de consecință excepția invocată va fi respinsă și se va proceda la examinarea recursului declarat de reclamantă în raport de motivele invocate și limitele prevăzute de art.304¹ 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 existența unei contradicții între considerentele hotărârii în sensul că din unele rezultă netemeinicia hotărârii iar din altele faptul că acțiunea este fondată, fie o contrarietate dintre dispoziții și considerente, cum este cazul admiterii acțiunii prin dispozitiv și justificarea în considerente a soluției de respingere a cererii de chemare în judecată.

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

dosarului.

Recurenta, în conținutul cererii de recurs susține că instanța de fond pe de o parte reține că în speță, este aplicabilă decizia Comisie Europene nr.4938 din 13 iulie 2011 în detrimentul legislației naționale, omițând să ia în considerare faptul că această decizie a stat la baza modificărilor legislative naționale în temeiul cărora a solicitat acordarea de certificate verzi făcând trimitere la dispozițiile art.7 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008, astfel cum a fost modificată prin OUG nr.88/2011.

Aceste susțineri sunt nefondate întrucât judecătorul fondului a explicat de ce reclamanta nu intră sub incidența excepției prevăzute de art.6 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008 și 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 și 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 și autorizarea acesteia de către Comisia europeană.

Această interpretarea dată de către judecătorul fondului este concordantă cu normele naționale și 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 și netemeinicia hotărârii încadrabile în motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă sunt de asemenea nefondate, pentru următoarele considerente.

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

În speță, nu se regăsesc aceste situații, judecătorul fondului în mod corect a reținut normele juridice aplicabile și a stabilit înțelesul 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 și gazelor naturale nr.123 / 2012 art.3 alin.1 din OUG nr.117/2006 și ale pct.77 și 28 din Decizia nr.4938 din 13 august 2011 emisă de Comisia Europeană, dispoziții legale care instituie interdicția punerii în aplicare a schemelor de sprijin fără notificarea și autorizarea acestora în prealabil de către Comisia Europeană.

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

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

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

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

Față de aceste norme comunitare prin dispozițiile cuprinse în art.6 alin.7 lit.b din Legea nr.220/2008 astfel cum a fost modificată și completată prin Legea nr.134/2012, de aprobare a OUG nr.88/2011 s-a introdus obligația reducerii de către ANRE a numărului de certificate verzi, stabilit de lege în cazul Centralelor care au obținut 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 plății facturii de către consumatorul final dar și pentru a exclude supracompensarea instalațiilor respective sau dezinteresului pentru competitivitate.

În speță, suntem în prezența unui cumul de ajutoare de stat deoarece recurenta S.C. E S.R.L. a beneficiat suplimentar de un ajutor de stat investițional pentru realizarea CEE P 3 acordat de Ministerul Fondului pentru Mediu în valoare totală de 16.709.168 lei, aspect necontestat de recurentă și în această situație 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 și completările ulterioare.

Măsura exceptării de la reducerea de certificate verzi introdusă prin dispozițiile 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 condițiile prevăzute de art.108 alin.3 din TFUE. Acordarea ajutorului sub forma certificatelor verzi

fiind condiționată așa cum s-a arătat mai sus de notificarea și autorizarea prealabilă a Comisiei Europene.

Statul român nu a înțeles 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, dispozițiile art.7 alin.7 ind.1 din Legea nr.220/2008 fiind abrogate.

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

În acest sens, se reține 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 aceștia”.

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

În speță, decizia nr.4938 din 13.07.2011 vizează aplicarea dispozițiilor art.108 din TFUE dispoziții ce reglementează regimul ajutorului de stat și 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 și prin urmare îi sunt pe deplin aplicabile dispozițiile cuprinse în decizia nr.4938/10 iulie 2011.

Pentru toate aceste considerente recursul a fost respins în condițiile 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

Legislație relevantă:

Legea nr. 95/2006, art. 363¹

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

Potrivit dispozițiilor art. 4 alin. (2) din Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătății și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, valoarea contribuției trimestriale instituită prin art. 363¹ din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății se determină prin aplicarea procentului de contribuție, stabilit potrivit alin. (1) al aceluiași articol, asupra totalului de venituri obținute trimestrial, definite la art. 1 lit. b) din acest ordin, după deducerea TVA.

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

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

Decizia nr. 7097 din 6 noiembrie 2013

Notă: art. 363¹din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății a fost abrogat începând cu data de 1 octombrie 2011, de O.U.G. nr. 77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, publicată în M. Of. nr. 680 din 26/09/2011, cu modificările și completările ulterioare.

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

În motivarea acțiunii, 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 contribuție clawback în baza dispozițiilor Ordinului comun nr. 928/59/2010 emis de Ministrul Sănătății și Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate.

Potrivit acestor norme, contribuția clawback a fost stabilită, atât din punct de vedere al bazei taxabile, cât și din punctul de vedere al procentului de contribuție, prin

raportare la totalul sumelor contractate sau facturate de contribuabili, în trimestrul de referință pentru vânzările de medicamente din cadrul programelor naționale de sănătate, de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală și de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, vândute în sistemul de asigurări sociale de sănătate către furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu și către unitățile sanitare cu paturi, în cadrul unui trimestru.

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

Pentru înlăturarea acestei contradicții, 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 contribuției se va face prin raportare la datele comunicate în declarațiile 2a1 și 2 b1, respectiv la încasările trimestriale. În normele astfel aprobate, au fost reglementate două declarații noi 2a1 și 2b1, prin care contribuabilii erau obligați să raporteze cuantumul încasărilor generate de vânzarea de medicamente compensate.

Reclamanta a mai arătat că, după abrogarea textelor din Legea nr. 95/2006 privind contribuția clawback prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011 și în contradicție 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 greșit cuantumul contribuției pentru trimestrul II 2010 prin raportare la volumul vânzărilor declarate în luna iulie 2010.

Curtea de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a pronunțat sentința civilă nr. 3.119/11 mai 2012, prin care a admis acțiunea și a anulat notificarea nr. 8327/15 noiembrie 2011 emisă de pârâta Casa Națională de Asigurări de Sănătate.

Instanța de fond a reținut că notificarea contestată a fost emisă prin raportare la datele aferente declarațiilor 2a și 2b declarate de reclamantă în lunile iunie – iulie 2010, cu încălcarea dispozițiilor art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit căroră, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective participă, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzute în anexa nr. 14 a legii.

Judecătorul fondului a avut astfel în vedere că, potrivit legii, procentul contribuției se aplică asupra valorii încasărilor de medicamente, raportate prin declarațiile 2 a1 și 2 b1. Aceeași concluzie a fost reținută și față de dispozițiile art. 1 lit. b și art. 4 alin. 2 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătății și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, în sensul că, procentul contribuției se aplică asupra totalului veniturilor trimestriale obținute, respectiv asupra încasărilor trimestriale.

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

Națională de Asigurări de Sănătate a aplicat în mod greșit procentul de contribuție asupra volumului vânzărilor și 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, instanța de fond a motivat de asemenea că, nedepunerea declarațiilor 2 a1 și 2 b1 nu poate fi sancționată cu stabilirea contribuției prin raportare la volumul de vânzări și nu la încasări, deoarece sancțiunile pentru asemenea ipoteze sunt prevăzute expres în art. 365 din Legea nr. 95/2006 și art. 7 – 8 din Ordinul comun nr. 928/591/2010.

3.Calea de atac exercitată

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

Ca prim motiv de recurs s-a invocat greșita respingere a cererii de introducere în cauză a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, învederându-se că, potrivit dispozițiilor art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011, începând cu data de 1 octombrie 2011, Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a subrogat în drepturile și obligațiile recurente în calitate de creditor bugetar, având obligația de continuare a procedurilor de administrare a contribuției de claw-back datorată de deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor sau reprezentanții legali ai acestora.

Raportat și la dispozițiile Codului de procedură fiscală, conform cărora, contribuția de claw-back este asimilată obligației fiscale, recurenta a arătat că

Agencia Națională de Administrare Fiscală care calitatea de parte în proces, fiind titulara obligației care formează conținutul raportului juridic de drept material dedus judecării.

În consecință, s-a precizat că, obligația de continuare a procedurilor de administrare a contribuției de claw – back și de subrogare în drepturile C.N.A.S. presupune în mod implicit și continuarea activității deja întreprinse de către aceasta în ceea ce privește stabilirea și calculul contribuției datorate în baza datelor furnizate de către deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor.

Cel de-al doilea motiv de recurs a fost invocat pe fondul cauzei, criticându-se soluția de admitere a acțiunii și de anulare a notificării nr. NLD 8327/15 noiembrie 2011, în condițiile în care nu s-a avut în vedere că societatea intimată nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de art. 5 alin. 2 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 emis de Ministrul Sănătății și de Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, de a depune pe suport de hârtie și în format electronic declarațiile din anexele nr. 2a1 și 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 declarații de către intimată și deci neîndeplinirea unei obligații prevăzute de actele normative în vigoare nu poate fi reținută 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 și nivelul procentului de contribuție de 9% a fost stabilit conform Anexei nr. 14 din Legea nr. 95/2006.

Ca o consecință a nedepunerii de către intimată a declarațiilor 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 dispozițiilor art. 5 alin. 4 și 5 din Ordinul comun nr. 928/591/2010.

Conform acestei reglementări, contribuția datorată în funcție de datele raportate prin declarațiile 2a1 și 2b1, respectiv încasările, se notifică de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declarațiilor și se comunică persoanelor nominalizate la art. 363/1 alin. 1 și 2 din Legea nr. 95/2006, iar sumele notificate pot fi contestate în termen de 3 zile de la data aducerii la cunoștință, la comisia de contestații formată din 3 reprezentanți ai Casei Naționale de Asigurări de Sănătate și constituită prin Ordin al președintelui acestei case.

Recursul este nefondat.

Cadrul procesual al litigiului a fost corect determinat de prima instanță în raport cu obiectul cererii de chemare în judecată și autoritatea publică emitentă a actului administrativ contestat, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, în calitate de titulară a drepturilor și obligațiilor din raportul juridic dedus judecății.

Invocarea ca prim motiv de recurs a încălcării dispozițiilor art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, în sensul că se impunea introducerea în cauză a Agenției Naționale de Administrare Fiscală în calitate de pârâtă, se dovedește 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 creanțelor reprezentând contribuția claw – back vor fi continuate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și în consecință subrogarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală intervine numai pentru procedurile de administrare a creanțelor, iar nu și în ceea ce privește stabilirea acestora anterior datei respective, pentru care competența aparținea Casei Naționale de Asigurări de Sănătate.

Noțiunea de administrare a creanței avută în vedere de dispozițiile art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011 se referă numai la procedura de încasare și de executare silită a creanțelor deja stabilite și nu poate fi extinsă pentru operațiunile juridice premergătoare de constatare a existenței și întinderii creanței și care au ca obiect individualizarea procentului de contribuție, a bazei de calcul, calcularea efectivă a sumei datorate cu titlu de taxă de clawback și comunicarea acesteia către debitor, ca atribuții exclusive ale Casei Naționale 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 față de reglementarea cuprinsă în art. 9 alin. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011, care prevede expres că, pentru medicamentele incluse în programele naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, vândute anterior intrării în vigoare a acestui act normativ, contribuția datorată potrivit art. 363/1 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se stabilește de Casa Națională

de Asigurări de Sănătate și se plătește conform reglementărilor în vigoare la data vânzării acestora.

Față de considerentele de fapt și de drept expuse anterior, va fi respinsă ca nefondată critica formulată în primul motiv de recurs cu privire la greșita stabilire a cadrului procesual al litigiului, prin neaplicarea prevederilor art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență 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 și temeinică soluția de admitere a acțiunii și de anulare a notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011.

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

Taxa clawback a fost reglementată prin dispozițiile art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit căroră, pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, participă, după deducerea taxei pe

valoarea adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr. 14 a legii.

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

Aceeași normă a prevăzut la alin. 2 că, valoarea contribuției trimestriale se determină prin aplicarea procentului de contribuție asupra totalului de venituri obținute trimestrial, definit în art. 1 lit. b din reglementarea respectivă ca fiind valoarea încasată într-un trimestru, după deducerea TVA, în urma comercializării întregii cantități de medicamente incluse în programele naționale de sănătate.

Pentru a se clarifica distincția dintre baza de calcul a procentului de contribuție și baza de calcul pentru valoarea contribuției datorate, prin Ordinul comun nr. 351/464/2011 de modificare și de completare a Ordinului comun nr. 928/591/2010 s-a prevăzut obligația plătitorilor de a declara atât valoarea vânzărilor, cât și valoarea încasărilor efective, depunând pentru fiecare trimestru declarațiile 2a și 2b privind valoarea vânzărilor pentru stabilirea procentului de contribuție, dar și declarațiile 2a1 și 2b1 privind valoarea încasărilor efectiv realizate din comercializarea medicamentelor în tratamentul ambulatoriu sau către unitățile sanitare cu paturi pentru a se stabili cuantumul contribuției 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, intimată – reclamantă a depus declarațiile 2a și 2b cu privire la volumul vânzărilor de medicamente, fără însă a depune și declarațiile 2a1 și 2b1 cu privire la valoarea încasărilor efective, motivând în nota adresată recurente la data de 29 septembrie 2011, că realizează numai vânzări directe către distribuitorii de medicamente, astfel că nu are posibilitatea să cunoască destinația finală a produselor vândute și valoarea încasărilor efectiv realizate din vânzarea medicamentelor utilizate în tratamentul ambulatoriu și a celor utilizate în unitățile sanitare cu paturi.

Deși prin această notă justificativă s-au solicitat informații suplimentare pentru completarea declarațiilor 2a1 și 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 declarațiile 2a și 2b.

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

Lipsa unei justificări obiective și rezonabile a cuantumului contribuției clawback stabilită pentru intimată a determinat anularea notificării întocmită de către recurentă cu încălcarea dispozițiilor art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, care prevăd pentru deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor obligația de a plăti o contribuție

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

În apărările formulate la instanța de fond, recurenta – pârâtă a recunoscut implicit nelegalitatea modalității de calcul a contribuției clawback datorată de intimata – reclamantă prin raportarea greșită 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 condițiile în care, pentru perioada respectivă, nu s-au depus declarațiile 2a1 și 2b1.

Această susținere, reiterată în recurs, se dovedește a fi lipsită de temei față de dispozițiile art. 5 alin. 4 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, conform căroră, contribuția datorată în funcție de datele raportate prin declarațiile 2a1 și 2b1 se notifică de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declarațiilor, 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 funcție de volumul încasărilor efective.

De asemenea, se constată că, nedepunerea declarațiilor 2a1 și 2b1 nu are drept consecință stabilirea contribuției prin raportare la volumul vânzărilor, întrucât cadrul legislativ incident în cauză nu prevede o asemenea sancțiune pentru plătitori și nici competența autorității administrative de a emite notificări cu privire la sumele estimate de plată .

Contrar susținerilor recurente, se reține că, potrivit dispozițiilor art. 8 alin. 1 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, nerespectarea termenelor de depunere a declarațiilor prevăzute la art. 5 alin. 1 și 2 din același ordin sau depunerea lor cu date incomplete și/sau incorecte se notifică de Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii.

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

Contribuția de clawback este asimilată obligației fiscale, potrivit dispozițiilor art. 5 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011, ceea ce impune ca actul de constatare a sumei de plată să fie conform și principiului certitudinii impunerii, ca principiu al fiscalității prevăzut expres în art. 3 lit. b din Codul fiscal.

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

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

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

ICCCJ – Dreptul la deducerea TVA. Condiții de exercitare

Legislație relevantă:

Codul fiscal, art. 145 și 146

Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.

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

Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013

Prin acțiunea înregistrată la data de 15 iunie 2012 pe rolul Curții de Apel Cluj – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. „BT S.A. în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (denumită în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „ANAF”), a solicitat instanței ca, prin hotărârea ce o va pronunța, să dispună anularea Deciziei de soluționare nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF, iar pe

cale de consecință:

- anularea Deciziei de impunere nr.33/31.03.2011 (*denumită în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „decizia de impunere”*) precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. 41979/31.03.2011 (*denumit în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „Raportul de inspecție 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 și 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 și OP 2139/20.06.2011 în sumă de 940.951 lei și respectiv 2.024.290 lei;
- plata despăgubirilor pentru daune materiale în sumă de 539.673,86 lei.

Ulterior, prin precizarea de acțiune, 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 plății nedatorate (respectiv 20 iunie 2011) a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală și până la data restituirii efective a obligațiilor fiscale plătite, dar nedatorate.

Hotărârea instanței de fond

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

- a admis, în parte, acțiunea precizată formulată reclamantă;
- a dispus anularea Deciziei nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF,

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

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

- a respins restul petitelor;

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut, în esență, următoarele:

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

Reclamanta a achiziționat 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 și TVA în sumă de 207.244 lei, sumă dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Pentru verificarea realității operațiunii de livrare a utilajului, organele de inspecție fiscală au solicitat societății verificate să prezinte documente privind omologarea și certificarea autenticității 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 dispoziția cumpărătorului documentele necesare. Mai mult, s-a constatat că vehiculul în cauză nu este înregistrat în evidența contabilă, suma achitată fiind înregistrată în contul de debitori, reprezentând creanță de încasat de la SC R SRL. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția utilajului nu este aferentă operațiunilor taxabile. Totodată, din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, deși pe factură a fost menționat prefixul R0, 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 consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC BT SA nu are dreptul și temeiul legal să deducă TVA.

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

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

Organele de inspecție 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 obligația să colecteze TVA aferentă valorii de capital rămasă de facturat la momentul rezilierii contractelor de leasing și au stabilit că societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă rezilierii unor contracte de leasing, în sumă totală de 1.817.046 lei.

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

Contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere a fost respinsă, prin decizia nr.102/23.02.2012 a ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Curtea de apel a respins apărările reclamantei referitoare la nulitatea deciziei de soluționare a contestației, cel puțin în privința analizei referitoare la suma de 207.244 lei, impusă suplimentar, reținând că organul de soluționare a contestației a avut în vedere nu numai susținerile contestatoarei, ci și constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în raportul de inspecție. Astfel, inspectorii fiscali nu au constatat numai împrejurarea că societatea nu deține „o factură legală care să fi fost emisă de o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA potrivit legii”, ci și 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 achiziționat în scopul operațiunilor sale taxabile. În acest context, pentru verificarea realității operațiunii de livrare, organele de inspecție fiscală au solicitat SC BT SA, în calitate de proprietar al utilajului, documentele privind certificarea autenticității bunului menționat la Registrul Auto Român, în vederea omologării și înmatriculării, precum și o notă explicativă. Mai mult, s-a relevat că, urmare investigațiilor desfășurate de reclamantă, aceasta a constatat fraudă comisă de SC R SRL și 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 finanțator, a acordat utilizatorului SC

G SRL posesia și folosea 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 menționat, SC BT SA, în calitate de finanțator, a primit procesul-verbal de predare-primire a utilajului industrial, încheiat între SC R SRL , în calitate de furnizor, și 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 exclusivă a utilizatorului, să răscumpere utilajul, furnizorul SC R SRL redevenind proprietarul bunului mobil respectiv, prin achitarea contravalorii acestuia către finanțatorul 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, și 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 formalitățile de omologare și înmatriculare a vehiculului, dar și 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 dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanța a reținut că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de

formă: îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În actele contestate în cauză se reține că este obligația persoanei impozabile să facă dovada achiziționării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

O primă apărare invocată de către reclamantă cu privire la aceste rețineri este cea legată de faptul că, deși i se impută că „nu justifică cu documente ca bunul achiziționat a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile”, nu se oferă nici cel mai mic indiciu cu privire la tipul de documente pertinente și concludente, altele decât cele puse la dispoziție de către societate, și care, în viziunea organelor de soluționare, ar fi putut forma convingerea utilizării utilajului achiziționat în folosul operațiunilor taxabile.

În același context, deși este real că dovada înmatriculării vehiculului de către reclamantă ar fi putut reprezenta un indiciu obiectiv în acest sens, așa cum s-a arătat și în cele ce preced, nu este mai puțin adevărat că reclamanta a indicat motivele mai presus de voința sa pentru care aceste demersuri nu au putut fi întreprinse, respectiv refuzul furnizorului de a-i pune la dispoziție 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 susținut de pârâtă, pare a fi de substanță.

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

eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea comercializării, înmatriculării sau a înregistrării acestora în România, precum și a circulației pe drumurile publice, și nicidecum în planul raporturilor de drept material fiscal.

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

Jurisprudența CJUE (C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR și Finanzamt Paderborn, par.36-40; C-37/95, par.19; C-110/94, Inzo și Belgia) este în sensul că dreptul de deducere a TVA se exercită atât timp cât contribuabilul poate face dovada intenției de a utiliza anumite bunuri/servicii achiziționate pentru desfășurarea de operațiuni care dau drept de deducere.

Raportat și la prevederile pct.45 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, instanța a concluzionat în sensul că legislația în vigoare stabilește drept condiție necesară pentru deducerea TVA, elementul intențional, fără să condiționeze acordarea dreptului de deducere de obținerea efectivă de venituri din operațiuni care dau drept de deducere ori de efectuarea propriu-zisă a activităților respective. A reținut instanța că intenția reclamantei de a desfășura operațiuni taxabile poate fi dovedită fără putință de tăgadă prin aranjamentele contractuale efectuate, care reprezintă indicii obiective, în sensul celor menționate anterior și care au avut ca scop îndeplinirea obiectului principal de activitate – leasingul financiar, iar societatea, având în vedere forma sa de organizare, nu poate să desfășoare altfel de activități decât cele permise și atent reglementate în conformitate cu actele normative speciale sub incidența 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, și primitor pe SC G SRL, în calitate de utilizator.

Demersurile efectuate de reclamanta concretizate în încheierea contractelor specifice activității de leasing financiar, dovedesc intenția de a folosi utilajul achiziționat de la furnizorul SC R SRL, în folosul operațiunilor 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 și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei.

Împrejurarea că, ulterior, s-au constatat indiciile săvârșirii unei fraude de către SC R SRL și SC G SRL, fapt pentru care reclamanta nu a mai obținut venituri din operațiunea de leasing financiar, din motive independente de voința 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 operațiunea de leasing financiar încheiată cu SC G SRL nu a generat în final operațiuni care să dea drept de deducere. Din această perspectivă, nici derularea procedurii penale nu prezintă relevanță în cauză, ea neputând avea incidență în privința scopului urmărit la achiziționarea bunului.

A mai reținut instanța 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, instanța a avut în vedere și jurisprudența CJUE (Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, punctul 26; Hotărârea din

12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, pct.54; Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, precum și jurisprudența care a conturat principiul potrivit căruia deducerea TVA presupune o legătură directă și imediată între operațiunile în amonte și operațiunile 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 Vermögensmanagement AG.v. Finanzamt Gottingen). În speță, legătura directă și imediată între achiziția utilajului și activitatea desfășurată de reclamantă este evidentă, întrucât bunul a fost achiziționat 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 operațiunea de leasing financiar și faptul că reglementările contabile impun aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, fiind neîntemeiate susținerile 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 jurisprudența CJUE în cauzele C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi și C-324/11, Gabor Toth.

Pe de altă parte, instanța a reținut că organele de inspecție fiscală nu au stabilit pe bază de probe existența unei fraude sau participarea reclamantei la posibila fraudă între furnizor și utilizator, astfel că este disproporționată 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 condiția suspensivă a neexecutării obligațiilor 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 privește

această operațiune sau că a mai fost implicată în operațiuni de aceeași natură și cu aceeași finalitate, derulate între aceleași persoane juridice, furnizor și utilizator. În acest sens, instanța a avut în vedere jurisprudența CJUE, reprezentată de: Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (cu referire la art.167, art.168 lit.a), art.178 lit.a), art.220 pct.1 și 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, pronunțată 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 și principiul neutralității TVA, în sensul în care ea nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, în speță, 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 activități cu conținut economic, respectiv că a achiziționat bunul care era necesar în vederea realizării obiectului său de activitate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1.817.046 lei, instanța a apreciat că este investită să se pronunțe dacă SC BT SA avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri de capital ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar reziliate, în condițiile 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 documentației prezentate, s-a reținut 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 și fără a emite autofaktură pentru valoarea rămasă de recuperat a

acelor bunuri.

Având în vedere aceste aspecte, organele fiscale au dispus în sensul că SC BT SA avea obligația, 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 și să emită o autofaktură, potrivit dispozițiilor art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și 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 și completările ulterioare.

Raportat la dispozițiile invocate de organul fiscal – art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.c) din Codul Fiscal și ale pct.6 (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 și având în vedere faptul că, prin O.G. nr. 15/2012, au fost abrogate începând cu 1 ianuarie 2013 dispozițiile art.128 alin.(4) lit.d) menționate, Curtea de apel a reținut că este nelegală decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili sume suplimentare pe motiv că bunurile nerecuperate sunt lipsă în gestiunea societății, întrucât este împotriva principiilor juridice și economice cu privire la operațiunile de leasing, fiind în aceeași măsură contrare prevederilor Directivei privind TVA și a principiilor europene în materie de TVA. În acest sens, instanța a reținut că interpretarea corectă a prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal este că se impune colectarea TVA numai în situațiile în care bunurile ar fi fost înregistrate în gestiunea societății și 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 față nu numai că bunurile nu au fost niciodată înregistrate în gestiunea reclamantei, dar în aceeași măsură lipsește însăși pierderea ireversibilă a bunurilor ce fac obiectul contractului de leasing întrucât acestea există în

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

În cazul rezilierii contractelor de leasing, intenția societății a fost de a recupera bunurile și de a le folosi în continuare pentru desfășurarea de operațiuni impozabile, ca parte a activității economice a societății și este neîntemeiat ca bunurile nerecuperate să fie asimilate pentru finanțator unei livrări către sine. Instanța a avut în vedere prevederile art.16 și art.64 din Directiva 112/CE/2006 privind TVA, jurisprudența CJUE (C-435/03 British American Tobacco International Ltd) și principiul neutralității fiscale.

Curtea de apel a considerat a fi lipsite de relevanță apărările pârâtei referitoare la punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară, prin adresa nr.431119/24.01.2011 și la posibilitatea reclamantei de a anula livrarea către sine, în ipoteza în care, în urma procedurii de recuperare, va reentra în posesia bunurilor, din moment ce s-a dovedit că, printr-o greșită apreciere asupra circumstanțelor edificare ale cauzei, autoritatea parata a făcut o încadrare profund eronată a situației de fapt fiscale în 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 și 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, instanța a reținut că prejudiciul susceptibil de reparare trebuie să fie cert, determinat și să nu fi fost încă reparat. Curtea de apel a reținut că, de principiu, în sensul celor statuate anterior, SC BT SA a suferit un

prejudiciu material, întrucât suma indisponibilizată pentru achitarea creanței bugetare nu a mai putut fi utilizată în activitatea societății sau pentru investiții, însă reclamanta nu a depus documentele relevante în dovedirea pretențiilor. Ca atare, instanța 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 privința existenței, cât și în privința posibilității de evaluare.

Cu referire la solicitarea subsidiară, privind obligarea pârâtei la plata dobânzilor de întârziere, instanța a reținut că, potrivit art.124 din Codul de procedură fiscală, o asemenea cerere se soluționează de către organul fiscal competent, în conformitate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea 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 și urm. din O.G. nr. 92/2003, iar acordarea dobânzii se dispune doar în cazul în care contribuabilul nu are obligații fiscale restante și nu a solicitat compensarea cu obligații fiscale viitoare.

Calea de atac exercitată

Împotriva sentinței civile nr.886 din 16 noiembrie 2012 a Curții de Apel Cluj – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, a declarat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, invocând dispozițiile art. 304 pct.9 și 304¹ Cod procedură civilă.

Recurenta a combătut soluția fondului sub următoarele aspecte:

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

că s-a reținut greșit că societatea a dovedit că utilajul constând în pompa de beton tip S P 114 a fost achiziționat în scopul operațiunilor sale taxabile; nu s-a avut în vedere că formalitățile privind certificarea autenticității bunului mobil menționat la RAR, în vederea omologării și înmatriculării nu au fost efectuate iar reclamanta însăși, în urma investigațiilor desfășurate, a constatat fraudă comisă de SC R SRL și SC G SRL; a fost ignorată jurisprudența europeană în materie, fiind invocat paragraful 23 din hotărârea pronunțată în cazul Inzo (C-110/94) care trimite la paragraful 24 din hotărârea pronunțată în cazul Rompelman (C-268/83) potrivit cărora persoana care solicită deducerea TVA trebuie să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

.2.-nu s-au avut în vedere dispozițiile 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 reținut că operațiunea reprezintă o livrare către sine, în conformitate cu art. 125¹ alin.(1) pct.16 din Codul fiscal cu consecința obligației de a emite autofactura până cel mai târziu în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a luat naștere faptul generator al taxei; cum reclamanta nu a procedat astfel, pe lângă TVA în sumă de 1.817.046 lei s-au calculat și majorările de întârziere aferente, de 940.951 lei.

Apărările intimatei S.C. BT S.A.

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

Răspunzând la criticile formulate de recurentă, intimata a

arătat că în speță nu se pune problema unei „neluări în calcul a legislației în materie”, ci a unei interpretări diferite a acesteia de către instanța de judecată.

Referitor la utilajul achiziționat de la S.C. R S.R.L., intimata a reiterat principalele argumente ale fondului, insistând îndeosebi asupra jurisprudenței CJUE care leagă acordarea dreptului de deducere a TVA de *intenția* de a utiliza bunul pentru desfășurarea operațiunilor taxabile iar nu derularea efectivă a unor operațiuni care să dea drept de deducere.

Și în privința motivului de recurs care combate rezolvarea curții de apel referitoare la valoarea rămasă de facturat, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate, intimata reiterează argumentația cuprinsă în sentință, accentuând faptul că bunurile nerecuperate nu pot fi tratate ca fiind „livrate”; contractul, odată reziliat, nu poate da naștere niciunei prestări de servicii în ceea ce privește plățile financiare neachitate și, prin urmare, nu poate fi colectată TVA.

Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs, a apărărilor din concluziile scrise, cât și sub toate aspectele așa cum permit dispozițiile art. 304¹ 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 Agenția Națională de Administrare Fiscală a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în cuantum de 2.965.241 lei, reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente.

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

- a fost anulat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei, aferentă achiziției 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 obligația 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 operațiuni juridice din perspectiva efectelor fiscale în privința TVA, adoptând o concluzie corectă, însușită de instanța de control judiciar.

Reevaluând ansamblul probator administrat în cauză pentru a răspunde punctual la criticile formulate de recurentă, Înalta Curte reține 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 și 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 finanțator 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 și folosința utilajului, întocmindu-se totodată un proces verbal

de predare-primire între SC R SRL, în calitate de furnizor și 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 soluționare a contestației fiscale și-a argumentat soluția administrativă dintr-o dublă perspectivă: a considerat că în lipsa îndeplinirii formalităților de omologare, înmatriculare și înregistrare a utilajului în listele de inventariere nu s-a dovedit realitatea operațiunii și, 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 condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere.

În cuprinsul art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data derulării operațiunilor, 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 achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Totodată, în ceea ce privește condițiile 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 și 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 condiții:

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 dețină o factură care să cuprindă informațiile 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 operațiunilor taxabile*, pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin (5) din legea fiscală. Astfel, după cum bine a reținut judecătorul fondului, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.

Contestând *realitatea* operațiunilor, de fapt recurenta nu neagă că intimata-reclamantă a dobândit dreptul de proprietate asupra utilajului în discuție și că apoi a transmis folosința acestuia utilizatorului SC G SRL; cu alte cuvinte, recurenta nu pune în discuție „sinceritatea” operațiunilor juridice enumerate anterior.

Întregul raționament al fiscoi 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, operațiunea de leasing financiar încheiată cu acesta din urmă nu a generat, în final, operațiuni care să dea drept de deducere.

Or, câtă vreme în sarcina intimatei nu s-a reținut 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 operațiunii, chiar dacă nu a mai obținut venituri din contractul de leasing financiar.

În acord cu prima instanță, Înalta Curte reține că intenția SC BT S.A. de a desfășura operațiuni taxabile cu echipamentul în discuție rezultă cu evidență din încheierea contractului de leasing și din predarea bunului către utilizator, aceste activități reprezentând obiectul său principal de activitate, ca instituție financiară nebancară.

Întreaga jurisprudență CJUE citată de instanța de fond în considerentele sentinței, 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 săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea 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 susținerilor recurente, intimata trebuia să dovedească îndeplinirea condițiilor de formă și de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, ceea ce aceasta a demonstrat, fiind în sarcina fiscoi să probeze implicarea sa în fraudă ori caracterul pur formal al operațiunii (lipsa unei baze economice reale).

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

De altfel, invocarea de către recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală în susținerea acestui motiv de recurs a hotărârii pronunțate de Curtea de Justiție a Comunităților Europene în cauza C-110/94 dintre Inzo și Belgia este

lipsită de consistență pentru că, răspunzând întrebărilor preliminare formulate de instanța 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 operațiuni care să dea drept de deducere.

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

Împrejurarea că utilajul industrial nu a fost omologat și înmatriculat conform OMAI nr. 1501/2006 privind procedura înmatriculării, înregistrării, radierii și eliberării autorizației de circulație 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 consecință juridică asupra dreptului de proprietate dobândit de intimată în temeiul facturii și 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 formalitățile enumerate, acesta refuzând să-i prezinte documentele necesare, deși i-au fost solicitate, ceea ce a condus la sesizarea *DIICOT Referitor la TVA calculată pentru valoarea nefacturată, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate*

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

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

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

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

Raportat la acest cadru normativ, indicat în actele administrativ fiscale atacate, prima instanță a stabilit cu temei că dispozițiile din normele metodologice – care reglementează în concret situația bunurilor mobile corporale din contractele de leasing financiar care se reziliază, considerându-le „*lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului*” 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 conține 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 acționat 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 obțină venituri de pe urma bunurilor respective și, 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, deși SC BT S.A. nu poate fi ținută responsabilă pentru refuzul abuziv al utilizatorilor de a-i restitui bunurile.

Distinct de această argumentație axată pe reglementările naționale în vigoare la momentul derulării operațiunilor 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 național a fost generată de declanșarea procedurii de infringement de către Comisia Europeană la adresa României pentru modul în care au fost transpuse în legislația națională prevederile art. 16 și 18 din Directiva a 6-a privind TVA, instituția europeană reținând că *„nu poate avea loc nicio prestare de servicii în ceea ce privește plățile financiare neachitate și (...) nu poate fi colectată TVA pentru ratele ulterioare rezilierii contractelor de leasing”*.

În fine, jurisprudența invocată de curtea de apel la acest punct, deși vizează cazul furtului de bunuri, este pertinentă din perspectiva inexistenței obligației de a colecta TVA, situația utilizatorului care deține 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 (FNGC IMM) 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 FNGC IMM va fi preluată de Dragoș Oltenescu, începând cu 14.03.2016. Acesta a ocupat până în prezent poziția 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 (FNGC IMM) 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 Finanțelor Publice, Anca Dragu.

Mandatul noii conduceri va urmări reformarea, eficientizarea

și repoziționarea 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 guvernantei 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.

Condiționarea 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 și 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 inefficientă 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 ȋintelor 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 inițiale au înregistrat noi recorduri în 2015 la nivel european, însă condițiile de piață vor descuraja această activitate în prima jumătate a anului 2016, arată ultima ediție a raportului PwC IPO Watch.

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

scădea în 2016.

- La Bursa de Valori București s-au înregistrat cinci oferte publice inițiale pe piața AeRO, veniturile rezultate în urma noilor listări au fost însă în scădere față de valoarea din 2014 înregistrată de oferta publică inițială a Electrica (444 milioane de Euro).

Ofertele publice inițiale planificate în următoarea perioadă la bursa din Londra conțin în continuare câteva oportunități atractive de investiții, dar se așteaptă ca în 2016 să crească numărul listărilor amânate sau anulate din cauza volatilității și a condițiilor de piață, arată cea mai recentă ediție a raportului PwC IPO Watch. 61 de oferte publice inițiale au fost amânate sau anulate în 2015 (comparativ cu doar 49 în 2014), din care 44 din cauza condițiilor de piață.

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

“Anul acesta mă aștept să văd un număr mai mare de companii care să își amâne listările, în timp ce investitorii vor continua să analizeze oportunitățile de investiții, iar cei care își permit să aștepte o vor face. În același timp, mă aștept ca sumele rezultate în urma listărilor din 2016 să fie în continuare puternic influențate de ofertele publice inițiale majore – despre care mulți investitori vor avea sentimentul că sunt prea mari pentru a le rata – și vom vedea o redresare a pieței către jumătatea acestui an. Efectul asupra Europei a posibilei paralizii a pieței de capital din Statele Unite în așteptarea rezultatelor alegerilor prezidențiale este greu de cuantificat în prezent, precum și

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

“În România, anul trecut s-au derulat cinci oferte publice inițiale, pe segmentul de piață AeRo, în principal mici companii IT. Cu toate acestea, sumele strânse de pe piață în urma acestor listări au fost mult mai mici decât în 2014, când compania de stat Electrica a fost listată la Bursa de Valori București. Este clar că pentru dezvoltarea pieței de capital din România este nevoie în continuare de implicarea autorităților publice pentru a atrage oferte publice inițiale majore și a se putea transforma în hub-ul financiar al Europei de Sud-Est, așa cum ar fi de așteptat, ținând cont de dimensiunea economiei României în regiunea noastră. În acest sens, este mult așteptată listarea Hidroelectrică, precum și a altor companii de stat, așa cum este spre exemplu Compania Națională Aeroporturi București”, a declarat Daniel Anghel, Partener, Liderul Echipei de Servicii de Consultanță Fiscală și Juridică pentru Sectorul Public, PwC România.

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

“La momentul de bilanț al anului 2015, listările gigant ale Aena, ABN AMRO și Worldpay, toate strângând sume de peste 3 miliarde de Euro și având o performanță bună ulterior listării, au fost cele care au ținut atenția presei și investitorilor. Listările mari vor fi sub lupă și în 2016 pe piața londoneză, oferta publică inițială a Clydesdale Bank fiind prima astfel de tranzacție 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 creștere susținută. Atenția se va îndrepta spre sectoarele tehnologiei și cel financiar, însă piața ofertelor publice inițiale va avea de înfruntat problemele generate de prăbușirea prețului petrolului,

creșterea ratelor dobânzilor și menținerea unei volatilități ridicate a ratelor de schimb valutar”, a conchis Ana-Maria Butucaru.

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

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

Ca urmare a intrării în vigoare a dispozițiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se impune actualizarea conținutului 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 contestației).

Față de cele prezentate, prin prezentul proiect de ordin se propune completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3622/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare utilizate în administrarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale

datorate de persoanele fizice.

Puteți consulta [proiectul de ordin](#), [referatul de aprobare](#), [anexa 1](#), [anexa 2](#) și [anexa 3](#).

ICCF – Rambursare TVA cu depășirea termenului legal. Dreptul la dobândă. Calcul

Legislație relevantă:

Cod procedura fiscală, art. 117 și 124

Potrivit dispozițiilor art.117 și 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 dispoziții și cu jurisprudența CJUE în materie, dreptul la dobândă al contribuabilului se naște prin simpla depășire nelegală de către autoritatea fiscală a termenului de rambursare, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere fiind lipsit de importanță, neexistând vreo diferență pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluționări administrative cu depășirea termenelor prevăzute de lege și cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Decizia nr. 7712 din 12 decembrie 2013

Prin Sentința nr.1069 din 14 februarie 2011, Curtea de Apel

București a admis în parte acțiunea precizată, formulată de reclamanta S.C. RSR SA, în contradictoriu cu pârâții A.N.A.F. – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, 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 pozițiile 3-5, a obligat pârâta A.N.A.F. la plata către reclamant a sumei de 48.655 lei cheltuieli de judecată și a respins excepția inadmisibilității și a lipsei de obiect ca neîntemeiate.

Pentru a pronunța această hotărâre, Curtea a reținut că în cursul anului 2008 la sediul reclamantei s-a desfășurat o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea în vederea soluționării cu control ulterior a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare depuse de societate pentru perioadele noiembrie 2005 – septembrie 2006, noiembrie 2006 și ianuarie – mai 2007. Totodată, inspecția fiscală a avut ca obiectiv soluționarea cu control anticipat a deconturilor lunare cu sumă negativă de TVA cu opțiune 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 inspecției fiscale, s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr.14613/27.06.2008 și 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 și ianuarie 2008 a respins în mod nelegal la rambursare suma de 12.102.619 lei;

– a stabilit în sarcina societății o serie de obligații fiscale suplimentare în sumă de 19.002.767 lei cu titlu de TVA și 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 pronunțării 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 creanța admisă la rambursare cu aceeași sumă din creanțele 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 creanța admisă la rambursare cu aceeași sumă din creanțele 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 inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, contestația fiscală nr.1000713/ 18.07.2008, solicitând anularea actelor fiscale contestate.

Prin Decizia nr.347 din data de 20.10.2008 emisa de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere a fost respinsă de organul fiscal, ca neîntemeiată.

Societatea a formulat acțiune în justiție împotriva Deciziei D.G.S.C., solicitând totodată Curții de Apel Ploiești să anuleze Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală, și pe cale de consecință, să exonereze reclamanta de plata creanțelor fiscale suplimentare, precum și să recunoască dreptul reclamantei la rambursarea creanței nelegal respinse

la rambursare.

Prin Sentința nr.256/ 04.12.2008 pronunțată în dosarul nr.1195/42/2008 de Curtea de Apel Ploiești – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, instanța a admis cererea societății, a dispus anularea deciziei D.G.S.C., anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, exonerând societatea de la plata creanțelor fiscale suplimentare, obligând în același timp A.N.A.F.-DGAMC la plata creanței nelegal respinse la rambursare.

Sentința nr.256/ 04.12.2008 a rămas irevocabilă, prin respingerea recursului declarat de către organele fiscale, prin Decizia nr.3202/ 09.06.2009 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

În temeiul art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, împotriva Notelor de compensare societatea a formulat Contestația 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, contestația fiscală formulată de societate, ca tardiv introdusă împotriva Deciziei nr. 1053978, societatea a formulat acțiune în justiție, solicitând Curții de Apel Ploiești să anuleze Decizia nr.1053978 și notele de compensare.

Prin sentința nr.180/14.10.2009, pronunțată în Dosarul nr.796/42/ 2009 de Curtea de Apei Ploiești – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, instanța a admis cererea societății și a dispus anularea Deciziei nr.1053978 precum și anularea Notelor de Compensare.

Sentința nr.180/ 14.10.2009 a rămas irevocabilă, prin menținerea acesteia de către Înalta Curte de Casație și

Justiție, care a pronunțat în acest sens Decizia nr.2542/13.05.2010

Astfel Curtea a reținut că urmare a constatării în mod irevocabil pe cale judecătorească a nelegalității Notelor de compensare și 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 soluționarea deconturilor de TVA și 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 Societății din cuprinsul cererii de dobânzi, fără a se pronunța însă în vreun fel asupra capătului de cerere privind dobânzile aferente sumei TVA nelegal compensate.

Astfel a mai reținut instanța că deși termenul legal de 45 de zile în care organul fiscal avea obligația emiterii unei decizii pentru soluționarea 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 și a depus la data de 14.09.2009 contestația fiscală, solicitând organului fiscal, (i) recunoașterea dreptul pretins prin cererea formulată de societate și, (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 soluționare a fiecăruia dintre deconturile de TVA și până la 27.07.2009, data rambursării efective a sumelor ce au fost solicitate prin acestea.

În opinia instanței potrivit art.70 alin.(1) Cod procedură fiscală, organul fiscal avea obligația soluționării contestației fiscale în termen de 45 de zile de la data

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

Ulterior în timpul judecății a fost atașată cauzei și decizia prin care a fost soluționată contestația formulată de către reclamantă.

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

A mai reținut instanța că dreptul la rambursare TVA al societății rezultă din dispozițiile Codului fiscal, organele fiscale neavând decât obligația de a verifica (într-un anumit termen) îndeplinirea condițiilor legale pentru nașterea dreptului la rambursare, fără a avea – în măsura în care aceste condiții legale sunt îndeplinite – și un drept de apreciere asupra oportunității rambursării.

Astfel, în opinia instanței în cazul în care condițiile legale pentru rambursare sunt îndeplinite, organele fiscale aveau obligația rambursării sumei TVA solicitate în termen de 45 de zile.

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

Având în vedere ca operațiunea 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 Casație și Justiție (prin menținerea soluției de anulare a Notelor de compensare, pronunțată de Curtea de Apel Ploiești), s-a apreciat că societatea este îndreptățită la acordarea dobânzii aferente sumei TVA nelegal compensate calculate din ziua imediat următoare expirării termenului legal de 45 de zile pentru soluționarea deconturilor de TVA și până la data rambursării efective.

Așadar, 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 și 504 zile), rezultă în mod evident că pârâta DGAMC datorează dobândă de 0.1% pe zi de întârziere, potrivit legislației procedural fiscale în vigoare pentru perioada supusa analizei, respectiv dobânzi în suma totală, de 1.793.972 RON.

Curtea a reținut ca fondate și susținerile reclamantei privind împrejurarea că necesitatea acordării de dobânzi de către stat în cazul rambursării cu întârziere a sumelor TVA solicitate de contribuabil se impune și în baza aquis-ului comunitar din materia TVA, astfel cum acesta a fost interpretat de către Curtea Europeană de Justiție, întrucât dispozițiile din legislația română referitoare la rambursarea TVA sunt rezultatul transunerii legislației comunitare din domeniul TVA, iar jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie este obligatorie pentru instanțele din România odată cu data aderării la Uniunea Europeană.

A mai reținut instanța că aplicarea dobânzilor asupra sumei TVA nelegal compensate restituită efectiv societății cu întârziere și achitarea efectivă a acestora se impune în baza jurisprudenței Curții Europene de Justiție.

Pe cale de consecință, în virtutea dispozițiilor legislației naționale și astfel cum în mod judicios se statuează în practica constantă a instanțelor europene, curtea a reținut 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.304¹ 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 și nu la recunoașterea și 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.

Deși în susținerea excepției, recurenta a invocat pct.3, pct.6 și pct.7 Cap. 2 art.1 din OMFP nr.1899/2004, din motivarea sentinței atacate nu rezultă că instanța de fond ar fi avut în vedere și aceste prevederi legale care dispun cu privire la competența 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 înțelege să renunțe la judecarea capetelor de cerere subsidiare.

Excepția lipsei de obiect a avut în vedere capetele de cerere subsidiare, iar instanța de fond ar fi trebuit să ia act de cererea de renunțare la judecată și nu să respingă excepția.

Prin hotărârea pronunțată, prima instanță a acordat mai mult decât s-a cerut, în ceea ce privește anularea în tot a răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010.

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

În ceea ce privește anularea răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010 și obligarea instituției la plata sumei de 1.793.972 lei reprezentând dobândă, hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii.

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

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

Ceea ce se sancționează este depășirea termenului de soluționare a cererilor formulate și nu modul de soluționare a acestor cereri în sensul că soluția dată nu ar corespunde așteptărilor contribuabililor.

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

Instanța 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 instanței de fond se observă că aceasta a avut în vedere numai termenul prevăzut de art.70 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, omițând dispozițiile art.70 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 și cele ale art.104 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003.

În ceea ce privește 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 judecătorești, s-a dispus restituirea unor sume, nu poate fi considerată ca reprezentând o depășire a termenului de soluționare a deconturilor de TVA, care să îndreptățească societatea la acordarea de dobânzi.

În ceea ce privește jurisprudența Curții Europene de Justiție menționată de instanța de fond, se arată că aceasta a avut în vedere nerambursarea TVA într-o perioadă de timp rezonabilă

ori, în speță, cererile intimății au fost soluționate într-un termen rezonabil și nu cu întârziere.

Referitor la jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (cazul Ekko-Elda vs.Grecia), recurenta consideră că în această speță s-a avut în vedere că instanțele grecești au refuzat obligarea statului să plătească dobânzi motivat de faptul că legislația internă greacă de la momentul respectiv nu includea o dispoziție legală care să prevadă achitarea de dobânzi.

Instanța de fond avea posibilitatea să facă aplicarea dispozițiilor art.274 alin.(3) Cod procedura civilă și să micșoreze onorariu avocatului, constatând că în situația admiterii în parte a acțiunii, cheltuielile de judecată se pot acorda numai proporțional culpei procesuale.

Prin întâmpinare, intimata solicită respingerea recursului ca nefondat.

Excepția inadmisibilității acțiunii a fost în mod legal respinsă de prima instanță de judecată. În prezenta cauză, legea prevede calea acțiunii în justiție pentru refuzul nejustificat al organelor fiscale de acordare a sumelor solicitate cu titlu de dobânzi pentru rambursarea cu întârziere a sumelor datorate societății 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 instanței 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 și întâmplat și în prezentul dosar.

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

Excepția lipsei de obiect a fost în mod legal respinsă de judecătorul fondului, deoarece prin încheierea de ședință din data de 1.11.2010 s-a luat act de cererea de renunțare la judecata capetelor subsidiare ale acțiunii.

Susținerile recurenteii potrivit cărora ar fi fost obligată la plata dobânzii legale este nefondată.

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

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

În mod eronat se susține că legea ar sancționa doar nesoluționarea cererilor de rambursare TVA, iar nu și neplata efectivă a sumelor solicitate în cuprinsul acestora.

În mod corect prima instanță a acordat societății cheltuieli de judecată, legea nu condiționează obligarea la plata cheltuielilor de judecată de existența culpei ori de o atitudine rău-voitoare a părții ce a căzut în pretenții.

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

„În ce măsură permite dreptul comunitar ca o legislație națională 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 instanță de judecată?”;

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

negativ, în cazul menționat, dobânzile urmează a fi calculate de la data expirării termenului legal de soluționare a deconturilor TVA și 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 și data anulării actelor de compensare prin hotărâri judecătorești, 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 pronunțarea Curții de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Înalta Curte de Casație și Justiție a apreciat că este necesară și 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 obține din partea administrației fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administrație pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească”.

Considerentele Înaltei Curți – instanța competentă să soluționeze calea de atac extraordinară exercitată

Recursul este nefondat.

Excepția inadmisibilității acțiunii a fost respinsă în mod corect de judecătorul fondului, având în vedere că dreptul și competența organului fiscal de a realiza calculul dobânzilor este prevăzut de actele normative incidente numai în procedura administrativă de soluționare a cererii.

În speță, organul fiscal a refuzat acordarea dobânzii solicitate, caz în care societatea care s-a considerat vătămată printr-un refuz nejustificat a introdus acțiune în justiție.

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

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

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

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

Prin Sentința civilă nr.1069/ 14.02.2011, în practica, s-a menționat că pârâta renunță la susținerea excepției lipsei de obiect a capetelor de cerere subsidiare.

Este adevărat că în considerentele și dispozitivul sentinței

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

Deși tehnica de redactare este criticabilă, aceasta nu este suficientă pentru a conduce la modificarea sau casarea sentinței recurate, deoarece nu are relevanță asupra soluționării dosarului.

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

Instanța de fond nu a acordat mai mult decât s-a cerut, deoarece explicațiile 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 dispozițiilor art.117 și 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, secțiunea 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 opțiune de rambursare.

În prezenta cauză, cererea de rambursare de TVA a fost soluționată de organul fiscal prin realizarea unei compensări cu unele datorii ale societății, operațiune ce a fost anulată ca nelegală de către instanțele de contencios administrativ.

Ca urmare a anulării deciziei de compensare, cererea de rambursare de TVA a rămas nesoluționată în termenul legal și s-a pus întrebarea dacă în această situație, 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 Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Prin hotărârea pronunțată, C.J.U.E. a interpretat art.183 din Directiva TVA în sensul că modalitățile de rambursare a excedentului de TVA nu pot aduce atingere principiului neutralității 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 reținut că din punctul de vedere al persoanei impozabile, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere este lipsit de importanță, neexistând vreo diferență pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluționări administrative cu depășirea termenelor prevăzute și cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Aceasta este și interpretarea pe care judecătorul național este obligat, prin efectul hotărârilor C.J.U.E., să o dea problemei de drept deduse judecății, în sensul că, deși s-a efectuat o compensare a datoriilor, actul fiind anulat de instanța judecătorească, rezultă că, în fapt, rambursarea a fost efectuată cu depășirea termenului de 45 de zile prevăzut de legislația națională.

În atare situație, organul fiscal datorează dobânzi de întârziere în quantumul calculat de expertiza judiciară administrată în fața instanței de fond și omologată prin hotărârea pronunțată.

Față 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 și completată, recursul a fost respins

ca nefondat.

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

Legislație 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 dispozițiilor 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 salarizați, în baza art. 39 alin. 2 din OUG nr. 177/2002, procurorii financiari în cadrul Curții de Conturi care funcționau la nivelul camerelor de conturi județene – nu justifică reîncadrarea respectivului procuror în gradul profesional corespunzător acestei salarizări.

Decizia nr. 7787 din 17 decembrie 2013

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București, Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, reclamantul A.T.G. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtul Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, anularea Ordinului nr. 1484 din 06.08.2012 emis de pârât, precum și obligarea acestuia să emită un nou ordin prin care să calculeze și să stabilească drepturile salariale ținând cont de gradul profesional al reclamantului, de procuror al parchetului de pe lângă curtea de apel.

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

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

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

În motivarea acestei soluții, instanța de fond a reținut, în esență, că reclamantul a avut gradul de procuror de pe lângă

curtea de apel înainte de a fi preluat de Ministerul Public și a fost încadrat corect după preluare cu menținerea 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 și completări prin Legea nr. 49/2004, prin Decret al Președintelui României în funcția de procuror la Parchetul de pe lângă Tribunalul Vaslui, salarizat conform dispozițiilor art. 39 alin. 2 din OUG nr. 177/2002 asemenea unui procuror care își desfășoară activitatea în cadrul unui parchet de pe lângă curtea de apel.

A mai reținut că prin actul contestat, autoritatea pârâtă l-a reîncadrat pe reclamant fără să țină cont de dreptul câștigat al acestuia, retrogradându-l pe funcția de procuror de pe lângă tribunal, fără a avea temei pentru a reîncadra reclamantul în alt grad profesional decât cel deținut, și anume de procuror de pe lângă curtea de apel.

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

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

În mod netemeinic și nelegal instanța de fond a considerat că ordinul emis este nelegal, întrucât autoritatea emitentă nu a ținut cont de dreptul câștigat al intimatului-reclamant, respectiv gradul de procuror de pe lângă curte de apel, pronunțând o hotărâre cu depășirea atribuțiilor puterii judecătorești (art. 304 pct. 4 C.pr.civ.).

Recurentul critică soluția pronunțată de instanța de fond întrucât, interpretând greșit actul juridic dedus judecății, a schimbat natura ori înțelesul lămurit și vădit neîndoielnic al acestuia (art. 304 pct.8 C.pr.civ.), hotărârea fiind dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii (art. 304 pct.9 C.pr.civ.).

Reclamantul a fost reîncadrat în mod corect având funcția de procuror cu grad de parchet de pe lângă tribunal în clasa de salarizare 106, corespunzătoare vechimii în funcție de peste 20 de ani și gradației 5.

Potrivit art. 8 din O.U.G. nr. 117/2003 privind preluarea activității jurisdicționale și a personalului instanțelor Curții de Conturi de către instanțele judecătorești, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 49/2004: „Procurorii financiari vor fi preluați de Ministerul Public potrivit procedurii prevăzute la art. 5”.

Totodată, potrivit art. 39 alin. (2) din O.U.G. nr. 177/2002 privind salarizarea și alte drepturi ale magistraților, judecătorii și procurorii financiari din cadrul colegiilor jurisdicționale ale camerelor de conturi județene erau salariați cu coeficienții de multiplicare prevăzuți pentru funcțiile similare din cadrul curților de apel și a parchetelor de lângă acestea.

Textul legal mai sus enunțat se referă strict numai la salarizare, nu și la dobândirea gradului profesional, astfel încât, instanța 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 (preluați de Ministerul Public în condițiile 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 funcția 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 indemnizația de încadrare lunară

brută.

Este indubitabil că, în lipsa unei hotărâri judecătorești irevocabile sau a unei prevederi legale care ar acorda procurorilor financiari, preluați de Ministerul Public în condițiile 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 reîncadrați în funcția solicitată.

Trecerea dintr-un grad profesional inferior într-un grad profesional superior este atribuția Consiliului Superior al Magistraturii, care gestionează cariera judecătorilor și procurorilor, procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție 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 și temeinic în ce privește reîncadrarea intimatului – reclamant și este emis în executarea dispozițiilor 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 greșit prima instanță a apreciat că intimatul-reclamant ar fi dobândit gradul de procuror al parchetului de pe lângă curtea de apel, aspect de care pârâtul, se reține în sentința recurată, nu ar fi ținut 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 funcționat anterior în cadrul Curții de Conturi a României, din 1994 ca procuror financiar pe lângă Camera de Conturi a Județului Vaslui. Odată cu revizuirea Constituției României, în anul 2003, funcția jurisdicțională a Curții de

Conturi a fost desființată, iar judecătorii financiari și procurorii financiari din cadrul acestei autorități au fost preluați în structurile puterii judecătorești.

Acest fapt s-a produs prin OUG nr. 117/2003, în art. 8 din acest act normativ stipulându-se că procurorii financiari sunt preluați de Ministerul Public. Dându-se efect acestei dispoziții legale, reclamantul a fost numit prin decret al Președintelui României procuror la Parchetul de pe lângă Tribunalul Vaslui, unde funcționează și în prezent. Rezultă așadar cu puterea evidenței că reclamantul deține gradul de procuror la parchetul de pe lângă tribunal și nu a dobândit vreodată gradul de procuror la parchetul de pe lângă curtea de apel, așa cum a reținut în mod eronat prima instanță.

Este adevărat că reclamantul a beneficiat de salariul convenit 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 salarizați procurorii financiari în cadrul Curții de Conturi, care funcționau la nivelul camerelor de conturi județene, dar este vorba de salarizare, iar nu de acordarea unui grad profesional, de altfel, inexistent în sistemul Curții de Conturi. Așadar, 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 reținut prima instanță, astfel că nu se poate vorbi de un drept câștigat al acestuia, care să fi fost ignorat de emitentul actului infralegislativ contestat.

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