

R O M Ȃ N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

D E C I Z I A nr.1270

Dosar nr..X.

Ședința de la 19 martie 2015

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

&&&

La data de 16 februarie 2015 s-a luat în examinare recursul formulat de S.C. .X. S.A. împotriva sentinței nr.120 din 29 mai 2014 a Curții de Apel .X.- Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la data de 16 februarie 2015, iar pronunțarea deciziei a fost amânată ia data de 26 februarie 2015 și ulterior, la data de 5 martie 2015, la data de 12 martie 2015 și ia data de 19 martie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința nr.X din 29 mai 2014, pronunțată în rejudecare, Curtea de Apel .X.- Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.A. (fostă .X.) în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea a reținut, în prealabil, că asupra problematicii încălcării sau nu a principiului unicității controlului s-a pronunțat deja Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia pronunțată ca urmare a soluționării recursului formulat

împotriva sentinței nr. .X. și, prin urmare, acest aspect a intrat sub puterea de lucru judecat.

Examinând situația de fapt și dispozițiile legale incidente, instanța de fond a concluzionat că în mod justificat organul fiscal a apreciat că societatea reclamantă nu are dreptul de a-și deduce taxa pe valoare adăugată ce a fost achitată de Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, deoarece în caz contrar s-ar ajunge la situația ca bugetul de stat să achite de două ori sumele reprezentând taxa pe valoare adăugată pentru cheltuielile decontate în cadrul acestei măsuri, odată prin achitarea TVA aferentă facturilor emise de prestatorii de servicii și a doua oară prin rambursarea soldului sumei negative TVA deduse de către beneficiarul final al facturii.

În raport de dispozițiile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Curtea a reținut că taxa a cărei rambursare a fost solicitată nu a fost achitată de societatea reclamantă, ea fiind plătită cu banii de la bugetul de stat de către Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

În al doilea rând, a observat judecătorul fondului, serviciile nu au fost în beneficiul societății reclamante.

Bunurile ce compun sistemul centralizat de utilități publice sunt proprietate publică, iar obiectivele de investiții realizate în acest sistem, din surse publice, nu sunt investiții proprii pentru societatea care ie are în administrare, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public al unității administrativ teritoriale, potrivit prevederilor art.44 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr. 51/2006 - Legea serviciilor comunitare de utilități publice.

Astfel, s-a reținut că dacă finanțarea este asigurată din fonduri publice, bunurile realizate în cadrul programelor de investiții aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale. Transferul acestor bunuri în proprietatea publică are loc la data finalizării investiției.

În al treilea rând, a reținut prima instanță, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea ar fi trebuit să justifice faptul că bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate

utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, dovadă care în cauză nu s-a realizat.

Sușinerile apărătorului societății reclamante din concluziile orale de la ultimul termen de judecată și din concluziile scrise depuse la dosar în sensul inaplicabilității dispozițiilor art. 1 indice 1 din OUG 135/2007 au fost apreciate ca fiind întemeiate, deoarece acest text de lege nu se poate aplica retroactiv. Textul din ordonanța mai sus indicată a intrat în vigoare la data de 26.05.2009 fiind introdus prin OUG nr.47/2009 și nu poate fi aplicabil unei situații juridice apărută în perioada 2007 - 2008.

Chiar și în lipsa acestui text legal, invocat în mod eronat de organul de soluționare a contestațiilor, considerentele legale întemeiate pe dispozițiile art. 146 din Codul fiscal nu îndreptățesc societatea reclamantă să solicite deducerea unui TVA pe care în fapt nu l-a plătit.

Curtea a mai apreciat că nu prezintă niciun fel de relevanță faptul că acei bani se folosesc tot pentru finanțarea cheltuielilor neeligibile aferente obiectivului pentru care a fost dedusă și că nu a fost folosită în alte scopuri. Bani au fost achitați de la bugetul de stat și trebuie să ajungă tot la acest buget iar nu să fie folosiți de către unitatea administrativ teritorială.

În ceea ce privește mențiunile de la pct. 2 al deciziei, prima instanță a observat că reclamanta, deși prin acțiune s-a referit la întreaga decizie, în motivare nu a făcut vreo trimitere la nelegalitatea lor.

În plus, Curtea a constatat că în mod justificat s-a constatat necompetența Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în conformitate cu dispozițiile art. 209 al. 2 Cod procedură fiscală, contestația împotriva dispoziției de măsuri trebuind a fi soluționată de organul emitent.

Împotriva acestei hotărâri, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, reclamanta S.C. .X. S.A. a declarat recurs, invocând în drept dispozițiile art.304 pct.7 și pct.9 Cod procedură civilă.

Criticile subsumate motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă au vizat următoarele:

Instanța de fond a ignorat dezlegările date de Înalta Curte prin Decizia de casare nr..X./13.02.2014 prin care s-a stabilit că nu a fost încălcat principiul unicității controlului cu motivarea că împrejurarea nouă care dă dreptul organului fiscal la efectuarea unui nou control este reprezentată de chestiunea respectării/nerespectării dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 1832/2010. În acest context noul control fiscal trebuie să se raporteze și limiteze numai la această împrejurare, iar în rejudecarea pe fond a acțiunii în contencios administrativ, curtea de apel avea de stabilit numai dacă privitor la deconturile de TVA din 24.12.2008 și din 26.01.2009 (adică pentru TVA plătit de Ministerul Finanțelor în perioada noiembrie 2007 – decembrie 2008) reclamanta avea obligația la data de 22 mai 2009 (data aprobării exercitării dreptului de deducere și a restituirii soldului negativ TVA), să respecte prevederea art. 1¹ din OUG nr.135/2007 (articol introdus la data de 26 mai 2009 prin OUG nr.47/2009) și Normele metodologice aprobate prin Ordinul MF nr.1832/2010.

Subliniază recurenta că nu este ținută la restituirea TVA pe baza art. 1¹ al OUG nr.135/2007 întrucât plata TVA de către Ministerul Finanțelor în favoarea furnizorilor s-a efectuat în perioada noiembrie 2007-decembrie 2008, deconturile prin care s-a exercitat dreptul de deducere sunt din 24.12.2008 și 26.01.2009, iar data aprobării deducerii și a instituirii soldului negativ al deconturilor de TVA este 22 mai 2009.

Legea fiscală nu are cum să retroactiveze, formularea textului legal în discuție fiind neechivocă.

Pentru că art. 1¹ al OUG nr. 135/2007 face trimitere la condițiile și termenele stabilite prin norme pentru restituirea TVA, conținutul normelor sunt și mai edificatoare în privința perioadei în care subzistă obligația restituirii TVA cu privire la care s-a exercitat dreptul de deducere, și anume că se referă numai la sume plătite de la bugetul de stat după data intrării în vigoare a OUG nr.47/2009. În acest sens sunt amintit prevederile de la pct.9 din Normele metodologice aprobate prin Ordinul m.f. nr. 1832/2010.

Prin sume plătite de la bugetul de stat din momentul intrării în vigoare a OUG nr. 47/2009, la care face trimitere pct.9.1.i) din

Normele metodologice mai înainte arătate, se înțeleg sumele de bani plătite de către Ministerul Finanțelor în favoarea furnizorilor (emitenți ai facturilor ce conțin TVA pentru care se asigură cofinanțare).

Așadar, pentru TVA plătit de la bugetul de stat în perioada noiembrie 2007-decembrie 2008 nu există obligația de restituire instituită de art. 1¹ al OUG nr.135/2007, situație în care în mod nelegal s-a emis Decizia de impunere F-IS/.X./17.05.2011 și de asemenea nelegal a fost respinsă contestația prin Decizia nr.10/6.10.2012 emisă de DGSC din cadrul ANAF .

Recurenta a apreciat că sentința atacată este nelegală și din perspectiva art. 304 pct.7 Cod procedură civilă, arătând în acest sens că motivarea instanței de fond este contradictorie câtă vreme deși se reține că din partea reclamantei nu s-a produs o încălcare a prevederilor art.1¹ din OUG nr.135/2007 respectiv nu s-a săvârșit nicio încălcare a dispozițiilor conținute de normele metodologice aprobate prin Ordinul m.f. nr.1832/2010, se motivează și dă o soluție de respingere a acțiunii.

O ultimă critică, care ar justifica în opinia recurenteii o soluție subsidiară, de admitere numai în parte a acțiunii și de desființare a deciziei de impunere cu privire la obligația de plată a accesoriilor în sumă de .X. lei, este aceea potrivit căreia nu se justifică obligarea la plată de accesorii aferente perioadei cuprinse între data rambursării și data emiterii deciziei în urma noului control fiscal, culpa neaparținând reclamantei, ci organului fiscal.

Prin întâmpinare, intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat menținerea ca legală și temeinică a sentinței atacate, arătând că în mod corect prima instanță a reținut că organul fiscal, în mod justificat, a considerat că reclamanta nu are dreptul de a-și deduce TVA ce a fost achitată de Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul MFP.

Examinând cauza, *Înalta Curte reține că recursul este nefondat*, nefiind incidente nici dispozițiile art. 304 pct.9 și nici cele ale art.304 pct.7 Cod procedură civilă, astfel că va respinge recursul pentru cele ce vor fi punctate în continuare.

Așa cum se poate observa din cuprinsul cererii de recurs redate rezumativ mai înainte, în susținerea ambelor motive de recurs se impută instanței de fond că a ignorat dezlegările date prin Decizia de casare nr. .X./13.02.2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție-Secția contencios administrativ și fiscal și nu a lămurit dacă societatea reclamantă avea obligația la data de 22 mai 2009 să respecte prevederile art. 1¹ din OUG nr.135/2009 și Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe aprobate prin Ordinul MFP nr. 1832/2010.

Premisa de la care privește recurenta-reclamantă este eronată. Pe de o parte, trebuie arătat că prin decizia nr.X/2014 Secția contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție a stabilit doar că a fost respectată de către organul fiscal regula unicității inspecției fiscale, decizia de reverificare nr. .X./3.09.2010 fundamentându-se pe elemente suplimentare necunoscute la data primului control, identificând că respectarea prevederilor OMFP nr.1832/2010 nu a constituit o preocupare a organului de inspecție fiscală și că această informație se încadrează în definiția datelor suplimentare obligatorii a fi analizate la momentul aprobării cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA solicitată de reclamantă.

Casarea cu trimitere spre rejudecare a fost dispusă în temeiul art. 312(1) teza I și (3¹) Cod procedură civilă coroborat cu art. 20(3) din Legea nr. 554/2004, motivat de faptul că prima instanță nu s-a preocupat de soluționarea fondului pricinii.

Pe de altă parte, problema aplicabilității/neaplicabilității dispozițiilor art. 1¹ din OUG nr.135/2007 a fost clarificată explicit în considerentele sentinței, subliniindu-se că textul legal a intrat în vigoare la data de 26.05.2009 (fiind introdus prin OUG nr.47/2009) și nu poate fi aplicat unei situații juridice apărute în perioada 2007-2008, deci nu poate fi aplicat retroactiv.

Așadar, aserțiunile recurente pe acest aspect sunt neadecvate, practic fără obiect, câtă vreme, în rejudecare instanța a acceptat argumentat apărarea societății.

Omite însă recurenta să facă vreo referire la modul în care, în rejudecare, instanța a examinat fondul pricinii, neînțelegând în

acest fel să combată abordarea judecătorului fondului și concluzia că acțiunea este neîntemeiată.

În mod judicios instanța de rejudecare a analizat dreptul de deducere a TVA invocat de reclamantă prin raportare la dispozițiile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care reglementează condițiile pe care persoana impozabilă trebuie să le îndeplinească pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei.

Aplicând textul legal la situația de fapt detaliată în considerentele sentinței judecătorul fondului a stabilit în mod corect că reclamanta nu este îndreptățită să solicite deducerea unui TVA pe care în fapt nu l-a plătit.

Taxa a cărei rambursare a fost cerută de reclamantă nu a fost achitată de aceasta, ci de Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice; serviciile nu au fost în beneficiul societății (bunurile realizate în cadrul programului de investiții aparținând domeniului public al unităților administrativ teritoriale, conform art.44(1) și (3) din Legea nr. 51/2006); bunurile/serviciile achiziționate nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În acest context, a conchis instanța de fond că în mod justificat organul fiscal a apreciat că reclamanta nu are dreptul de a-și deduce TVA aferentă investițiilor finanțate din fonduri nerambursabile, taxa achitată de OPC Phare din cadrul MFP, întrucât o asemenea abordare ar avea drept consecință ca bugetul de stat să achite de două ori sumele reprezentând TVA pentru cheltuielile decontate în cadrul acestei măsuri, odată prin achitarea TVA aferentă facturilor emise de prestatorii de servicii și a doua oară prin rambursarea soldului sumei negative TVA deduse de către beneficiarul final al facturii.

Se constată, așadar, că nu se poate vorbi de o aplicare greșită a legii sau de o motivare contradictorie a hotărârii pronunțate în rejudecare de Curtea de Apel .X.- Secția contencios administrativ și fiscal, și având în vedere și dispozițiile art. 312(1) și art. 20 din Legea nr. 554/2004, modificată și completată,

PENTRU ACESTE MOTIVE

**ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul formulat de S.C .X. S.A. împotriva sentinței nr..X./2014 din 29 mai 2014 a Curții de Apel .X.– Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 19 martie 2015.

XXXXX