

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.3891

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 3 decembrie 2015

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.R.L, prin administrator judiciar .X. IPURL, împotriva sentinței civile .X. din 18 aprilie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Cauza a rămas în pronunțare la data de 20 noiembrie 2015, potrivit consemnărilor din încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când instanța, având în nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 26 noiembrie 2015 și apoi la 3 decembrie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1.Soluția primei instanțe

Prin sentința .X. din 18 aprilie 2014, Curtea de Apel .X.- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., având ca obiect:

- anularea Deciziei nr. .X./07.02.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F.;

- anularea Deciziei de Impunere nr. .X.7/10.09.2012 emisă de Direcția Județeană Pentru Accize si Operațiuni Vamale .X. , privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, anume plata de accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei;

- anularea Raportului de inspecție fiscală înregistrat la A.N.A.F-Direcția Județeană Pentru Accize si Operațiuni Vamale .X. sub nr. .X. din 10.09.2012.

2.Recursul declarat de S.C. .X. S.R.L

Împotriva sentinței curții de apel a declarat recurs reclamanta S.C. .X. S.R.L, formulând critici pe care le-a încadrat în motivul de casare prevăzut de art. 488 alin.(1) pct.8 Cod procedură civilă.

Recurenta a susținut că autorizația de operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat nr. X/14.05.2009 emisă de DJAOV .X. era valabilă la data derulării operațiunilor, nefiind revocată sau suspendată de către organul emitent.

Temeiul de drept invocat: pct. 12 din Anexa nr.3 a Ordinului ANAF nr.3139/16.09.2011 nu este incident în cauză întrucât autorizația indicată a fost emisă anterior intrării în vigoare a acestui act normativ. De asemenea, operațiunile s-au desfășurat anterior, în temeiul contractului de vânzare cumpărare încheiat cu societatea .X. SRL, la data de 15.02.2010, neputându-i-se impute că a încălcat o prevedere legală care nu era încă în vigoare. Ca urmare, recurenta susține că nu i se poate reține încălcarea prevederilor art. 206⁶⁹ alin.(10) lit.a) din Codul fiscal.

O critică distinctă vizează modul în care instanța de fond a aplicat dispozițiile art. 206⁶⁹ alin.(10) lit.b) din același cod, în privința autorizației deținute de partenerul său contractual.

Recurenta arată că instanța de fond a greșit și în privința efectelor pe care le-a generat rezoluțiunea contractului de vânzare cumpărare din 15.02.2010, operațiune intervenită la data de 17.07.2012.

Chiar și în condițiile în care nu ar fi intervenit rezoluțiunea contractului, mai susține recurența, nu erau motive pentru declararea exigibilității accizelor, câtă vreme tutunul care face obiectul cauzei a rămas înăuntrul antrepozitului fiscal de producție .X. SA, cu care a încheiat contractul de procesare nr. X/18.04.2008.

3. Apărările intimatelor

Prin întâmpinările formulate, ambele intimatate: Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., au solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Intimatele au reiterat principalul argument avut în vedere la emiterea actelor administrative fiscale și însușit de curtea de apel, respectiv că niciuna dintre autorizațiile prezentate nu îndeplinea condițiile de valabilitate care să confere caracter de legalitate operațiunilor de comercializare a tutunului brut și a tutunului parțial prelucrat supuse valorificării.

De asemenea, intimata ANAF a insistat asupra neregulilor semnalate în privința contextului în care ar fi operat rezoluțiunea contractului, subliniind că recurența a încălcat principiul bunei credințe, care se degajă din dispozițiile art. 12 al OG nr.92/2003.

4. Procedura derulată în recurs

Prin încheierea pronunțată la data de 25 septembrie 2015, s-a admis în principiu recursul declarat de S.C. .X. S.R.L., primindu-se opinia exprimată de magistratul asistent raportor, în sensul soluționării cauzei potrivit dispozițiilor art. 493 alin.(7) din Codul de procedură civilă.

Totodată, s-a luat act de faptul că părțile nu au formulat un punct de vedere referitor la concluziile raportului.

În recurs nu s-au administrat înscrisuri noi.

5. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurenței și a apărărilor din întâmpinări, Înalta Curte constată că nu există motive pentru reformarea acesteia, judecătorul fondului aplicând judicios cadrul normativ la situația de fapt conturată prin înscrisurile administrate.

Controlul de legalitate declanșat de recurenta-reclamantă S.C. .X. S.R.L, în condițiile art. 218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, vizează Decizia nr. 30 din 7.02.2013, prin care Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor i-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva actelor fiscale indicate la pct.1, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând accize datorate pentru tutun de fumat în sumă de .X. lei și accesorii aferente de .X. lei.

Debitele menționate au fost stabilite în urma unei inspecții fiscale parțiale desfășurate în perioada 16.07.2012 -31.08.2012, de către organe de inspecție din cadrul DJAOV, fiind calculate pentru operațiunile de comercializare tutun brut și parțial înregistrate de societate în perioada 31.08.2011-30.11.2011. Organele fiscale au identificat mai multe încălcări ale codului fiscal în privința condițiilor de comercializare a tutunului și în temeiul dispozițiilor art. 206⁶⁹ alin.(1) raportat la alin.(10) al aceluiași text, au constatat exigibilitatea accizei, suma de plată determinându-se pe baza accizei datorate pentru *alte tutunuri de fumat*.

Curtea de apel și-a structurat raționamentul pornind de la efectele contractului de vânzare-cumpărare din 15.02.2010, prezentat de reclamantă ca temei al operațiunilor derulate cu partenerul său contractual, SC .X. SRL (actualmente SC .X.SRL), ajungând la concluzia că intenția de rezoluțiune notificată la 17.07.2012 nu poate produce efecte situându-se în interiorul perioadei de control fiscal iar cea datată 17.07.2011 este anterioară momentului intrării în vigoare a contractului fiind, de asemenea, lipsită de finalitate. De asemenea, din examinarea detaliată a autorizațiilor prezentate, deținute de părțile contractante la data operațiunilor , s-a constatat că niciuna nu îndeplinea condițiile de valabilitate care să confere caracter de legalitate operațiunilor cu tutun. Ca urmare, curtea de apel a confirmat constatările organelor fiscale și soluția administrativă dispusă în cauză.

Sentința curții de apel este la adăpost de orice critică.

Răspunzând la criticile recurente, Înalta Curte observă mai întâi, în legătură cu contractul de vânzare cumpărare din 15.02.2010 (filele 60-69, dosar fond) că ambele părți contractante: recurenta S.C. .X. S.R.L. și SC .X. SRL, sunt reprezentate de aceeași persoană: .X., care semnează contractul și pentru vânzător și pentru cumpărător. Potrivit art. 5 din contract, acesta intră în vigoare „la data emiterii primei facturi de către vânzător și a începerii efectuării plății de către cumpărător”. Cum prima factură nr.X/25.08.2011 a fost achitată cu chitanța nr. 001 din aceeași dată, rezultă că data intrării în vigoare a contractului este 25.08.2011.

De aceea, în mod corect atât prima instanță, cât și organele fiscale nu au putut da eficiență susținerilor recurente în sensul că rezoluțiunea contractului ar fi intervenit la data de 17.07.2011, nefiind de conceput ca un contract sinalagmatic să fie rezoluționat pentru neexecutare anterior intrării sale în vigoare.

Insistând în apărarea că raporturile contractuale s-au desființat retroactiv, recurenta a mai prezentat un înscris, potrivit căruia, în realitate, declarația de rezoluțiune acceptată de cumpărător ar fi intervenit la data de 17.07.2012, data indicată inițial fiind rezultatul unei simple erori materiale.

Pe lângă argumentul primei instanțe, care nu a valorificat această apărare întrucât contravine dispozițiilor art. 84 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, Înalta Curte constată, în acord cu intimata ANAF, că înscrisurile care tind a dovedi pretinsa rezoluțiune sunt confecționate pro causa, cu scopul evident de a nu se ajunge la examinarea condițiilor concrete în care s-au derulat operațiunile de comercializare a tutunului între cei doi parteneri contractuali, ca urmare a efectului restituirii reciproce a prestațiilor, inerent acestei cauze de încetare a contractului.

Astfel, în cuprinsul contestației administrative recurenta precizează în clar că „rezoluțiunea (...) nu s-a făcut în timpul controlului fiscal, control ce s-a efectuat în 2012 luna august și rezoluțiunea a intervenit înainte de această dată, așa cum este menționat și în RIF. Rezoluțiunea contractului a intervenit la data de 17.07.2011 și a fost înregistrată la aceeași dată sub nr. .X. din 17.07.2011 ...”.

Aceste ezitări și neconcordanțe au fost în mod corect interpretate, neavând aptitudinea de a conferi retroactiv gir de legalitate operațiunilor derulate de cele două societăți.

Cu privire la condițiile concrete în care s-a comercializat cantitatea de .X. kg tutun brut în perioada 31.08.2011-30.11.2011, Înalta Curte constată că recurenta a prezentat autorizația de operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat nr. X/14.05.2009 eliberată de către DJAOV .X., precum și autorizația de operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat nr.X/12.03.2009 emisă pentru SC .X. SRL de către DJAOV .X., însă niciuna dintre autorizații nu îi conferea beneficiarului dreptul de a derula operațiunile în discuție.

Principala critică a recurentei vizează împrejurarea că nu îi sunt aplicabile dispozițiile pct.12 din Anexa nr. 3 a Ordinului ANAF nr. 3139/16.09.2011, întrucât autorizația sa a fost emisă anterior intrării în vigoare a ordinului respectiv.

Într-adevăr, la data emiterii autorizației, ordinul indicat nu intrase în vigoare (a fost publicat în Monitorul Oficial și a intrat în vigoare la 3 octombrie 2011), însă prevederi similare se regăseau și în Ordinul ANAF nr. 800/2008, la pct. 9 și 10 din Anexa nr. 3. Ca urmare, schimbarea sediului societății trebuia adusă la cunoștința autorității competente și, după epuizarea procedurii, se emitea o nouă autorizație, ceea ce în cauză, necontestat, nu s-a făcut.

De asemenea, nici autorizația beneficiarului mărfii nu îi permitea să desfășoare astfel de activități, întrucât nu era antrepozitar autorizat pentru producția de tutun prelucrat, nu deținea autorizație de antrepozit fiscal, nu deținea licență de lucru în Zona Liberă .X. pentru activitatea de producție tutun, ci numai pentru activitatea de depozitare iar punctul de vedere emis de către MFP de care se prevalează (adresa nr. .X./5.01.2012) are în vedere exclusiv mărfurile necomunitare care sunt introduse în zonele libere. Or, în cauză, nu se contestă că tutunul brut era marfă comunitară.

Rezultă că în cauză au fost interpretate și aplicate corect dispozițiile art. 206⁶⁹ alin.(10) și (11) precum și art. 206² lit.b) din Codul fiscal care au următorul cuprins:

art. 206⁶⁹ alin.(10) „În cazul comercializării și transportului de tutun brut și tutun parțial prelucrat, trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) *operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat provenit din operațiuni proprii de import, din achiziții intracomunitare proprii sau din producția internă proprie pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea competentă;*”

b) *tutunul brut sau tutunul parțial prelucrat poate fi comercializat către un operator economic din România numai dacă este antrepozitar autorizat pentru producția de tutun prelucrat, deplasarea tutunului efectuându-se direct către antrepozitul fiscal al acestuia ”.*

alin (11) „*Atunci când nu se respecta una dintre prevederile alin. (10) intervine exigibilitatea accizelor, suma de plata fiind determinată pe baza accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat. ”*

Art. 206² lit.b) „*Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:*

(...)

b) tutun prelucrat.”

Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 20 din Legea nr. 554/2004 și al art. 496 Cod procedură civilă, se va respinge recursul de față, ca nefondat.

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

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.R.L, prin administrator judiciar .X. IPURL, împotriva sentinței civile .X. din 18 aprilie 2014

a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Definitivă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 3 decembrie 2015.

XXXXXX