

DECIZIA nr 241/2020
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **X**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de DGRFP Galati, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si adresele transmise prin posta electronica din datele de 26.05.2020, 28.05.2020 si 10.06.2020, asupra contestatiei formulata de domnul **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **07.02.2020**, inregistrata la Directia Regionala Vamala Galati sub nr. x, il constituie urmatoarele decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii, emise de BV de Frontiera Galati, comunicate in data de **13.01.2020**:

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar cu X, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;
- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar cu X, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;
- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar cu X, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei.

Se retine ca, potrivit precizarilor BV de Frontiera Galati (in calitate de organ vamal emitent) din adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, „x si X ce figureaza in deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, nr. x si x, nu au formulat contestatii impotriva acestora”, desi le-au fost comunicate, potrivit dispozitiilor legale in vigoare (dovezile de comunicare sunt ataste la dosarul cauzei).

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**, in calitate de debitor solidar.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul a prezentat urmatoarele argumente:
Deciziile contestate sunt emise in baza Sentintei penale nr. x, prin urmare accesoriiile sunt eronat calculate incepand cu anul 2010.

In cuprinsul sentintei respective nu s-a dispus de catre instanta de judecata si obligarea la plata de accesorii pentru neplata la scadenta a obligatiilor de plata principale.

Este nelegală calcularea de accesorii anterior notificării de plată, respectiv anterior rămănerii definitive a sentinței penale din data de 12.12.2013, întrucât acesta nu avea cunoștința de debitul principal pe care trebuia să-l stingă. În acest sens invocă dispozițiile art. 21 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Debitele stabilite în sarcina contribuabilului nu sunt individualizate și calculate potrivit legii, nefiind indicate baza de calcul, modalitatea de calcul și perioada pentru care au fost calculate accesoriile.

Toate aceste vicii de formă atrag nulitatea actelor administrativ fiscale atacate.

În concluzie, domnul **X** solicită admiterea contestației.

II. BV de Frontiera Galați a emis următoarele decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii:

- nr. x, emisă pentru domnul **X**, în calitate de debitor solidar cu X, prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii (dobânzi și penalități de întârziere aferente taxelor vamale în suma de x lei, accizelor în suma de x lei și TVA în suma de x lei), în suma totală de x lei;

- nr. x, emisă pentru domnul **X**, în calitate de debitor solidar cu X, prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii (dobânzi și penalități de întârziere aferente taxelor vamale în suma de x lei, accizelor în suma de x lei și TVA în suma de x lei), în suma totală de x lei;

- nr. x, emisă pentru domnul **X**, în calitate de debitor solidar cu X, prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii (dobânzi și penalități de întârziere aferente taxelor vamale în suma de x lei, accizelor în suma de x lei și TVA în suma de x lei), în suma totală de x lei.

Debitele principale reprezentând taxe vamale, accize și TVA au fost individualizate prin Sentința penală nr. x, definitivă prin Decizia penală nr. x.

Referitor la componenta drepturilor vamale asupra cărora au fost calculate accesoriile contestate:

1. În cuprinsul aceleiași sentințe penale se menționează:

“A1 (punctul IV rechizitoriu)

La data de **05.05.2010**, inculpatul x a organizat introducerea în țară, prin Punctul de Trecere a Frontierei de Stat Albița, județul Vaslui, a unei cantități de țigări (x de baxuri, respectiv x de pachete de țigări marca „x”- Slim), acțiune finalizată, țigările fiind livrate ulterior, la aceeași dată, inculpatului X.

(...) Prin introducerea în țară a x de baxuri, respectiv x de pachete de țigări marca „x” – Slim, inculpații au creat un prejudiciu bugetului de stat în sumă de **x lei**, sumă compusă din: suma de x lei - valoarea în vamă, suma de x lei - taxa vamală, suma de x lei - accize, suma de x lei – TVA.

Partea vătămată Agenția Națională de Administrare Fiscală – Autoritatea Națională a Vămile – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Galați s-a constituit parte civilă în cauză, întrucât prejudiciul nu a fost recuperat (adresa vol. III fila 451).” (pag. 36 și 37 din sentința)

“A3 (punctul VI din rechizitoriu).

La data de **14.09.2010**, inculpatul x a livrat inculpatului x cantitatea de x pachete de țigări de contrabandă marca x, fiind ajutați de martorul x, care a asigurat sprijin pentru preluarea și depozitarea temporară a țigărilor de contrabandă pe raza comunei x.

Prejudiciul cauzat prin acest act material:

Prin introducerea în țară a x de baxuri, respectiv x pachete de țigări x, inculpații au creat un prejudiciu bugetului de stat în sumă de x lei, sumă compusă din: suma de x lei - valoarea în vamă, suma de x lei - taxa vamală, suma de x lei - accize, suma de x lei – TVA.

Partea vătămată Agenția Națională de Administrare Fiscală – Autoritatea Națională a Vămile – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Galați a apreciat contravaloarea prejudiciului cauzat bugetului de stat prin introducerea în țară a cantității de x pachete de țigări marca „x” la suma de x lei, sumă cu care s-a constituit parte civilă în cauză (adresă vol. II filele 125-130).” (pag. 41 - 43 din sentința)

“A6 (punctul X, XI din rechizitoriu).

a) La data de **25.10.2011** inculpații x, cu sprijinul unor cetățeni moldoveni rămași neidentificați, au introdus ilegal în țară peste râul Prut din Republica Moldova o cantitate de țigări de contrabandă, printr-un alt loc decât cel stabilit pentru control vamal. (...)

Prejudiciul cauzat prin aceste două acte materiale, comise la data de 25 octombrie 2011 și la data de 28 octombrie 2011:

Din probele administrate în cauză, în special din declarația inculpatului x, instanța reține că țigările de contrabandă introduse în România în perioada 25 – 28 octombrie totalizează x pachete, marca x, acestea fiind depistate ulterior, la 31 octombrie, în autoturismul condus de inculpata x, în timp ce erau transportate spre București.

Prin introducerea în țară a x pachete de țigări, marca x, inculpații au creat un prejudiciu bugetului de stat în sumă de x lei, sumă compusă din: suma de x lei - taxa vamală, suma de x lei - accize, suma de x lei – TVA. De menționat că suma de x lei - valoarea în vamă, nu intră în cuantumul prejudiciului, țigările de contrabandă fiind ridicate de către organele de poliție.

Partea vătămată Agenția Națională de Administrare Fiscală – Autoritatea Națională a Vămile – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Galați a apreciat contravaloarea prejudiciului cauzat bugetului de stat prin introducerea în țară a cantității de x pachete de țigări marca x la suma de x lei, sumă cu care s-a constituit parte civilă în cauză.” (pag. 49-52 din sentința)

2. Conform adresei nr. x transmisă de către Biroul Juridic din cadrul DRAOV Galați către Biroul de Combatere a Infractionalității Transfrontaliere din cadrul Inspectoratului Județean al poliției de Frontieră, în dosarul nr. x:

„(...) *Cuquantumul drepturilor pentru x pachete țigarete marca x (x țigarete), pentru data de **14.09.2010**, nerecuperate:*

Valoarea in vama: 0.24 euro/pachet, stabilita conform prevederilor Acordului pentru aplicarea art. VII din Acordul GATT, respectiv 0.24 euro x x = x euro – x lei, la un curs de x lei/euro, valabil in luna septembrie 2010 (www.customs.ro);

Taxa vamala: 57,6% x Vv (conf. TARIC-RO): 57,6% x x lei = x lei;

Acciza totala: x euro/x tigarete, adica x x x = x euro = x lei, la cursul de x lei/euro, stabilit pentru calculul accizei in 2010;

TVA: 24% x (Vv + Tv + Acciza) = 24% x (x + xx + x) = 24% x x = x lei.

Avand in vedere ca tigarele pentru care se efectueaza calculul prejudiciului nu au fost gasite, conform art 277 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al romaniei, la suma totala se adauga si valoarea in vama.

Total 2 = Vv + Tv + Acc + TVA = x + x + x + x = **x lei**.

(...) In situatia in care se va dovedi savarsirea unei infractiuni de catre persoanele implicate in actiunea de introducere frauduloasa in tara de marfuri accizabile (tigari), in temeiul art. 15 Cod procedura penala, intelegem **sa ne constituim parte civila pentru prejudiciul cauzat bugetului de stat, corespunzator drepturilor vamale si altor taxe datorate in vama pentru respectivele marfuri.** (...)

La data prezentei, quantumul drepturilor vamale si altor taxe datorate in vama aferente marfurilor introduse ilegal in tara este de (...), valoare cu care intelegem sa ne constituim ca parte civila. **La aceasta suma se adauga majorarile de intarziere datorate potrivit dispozitiilor art. 120 din Codul de procedura fiscala.**"

3. Conform adresei nr. x, dosar penal nr x:

„Sumele exprimate in lei au fost rotunjite conform prevederilor OMFP nr. 978/2005, iar data de referinta pentru efectuarea calculului – **28.11.2010** a fost stabilita in conformitate cu art. 214 alin 2 din regulamentul 2913/1992 Cod Vamal Comunitar.

(...) 7. Quantumul drepturilor pentru x pachete tigarete marca x (x tigarete, care nu au fost gasite:

Valoarea in vama: x euro/pachet, stabilita conform Ghidului aprobat prin Ordinul 4749/2011 al Vicepresedintelui ANAF (care preia prevederile Acordului pentru aplicarea art. VII din Acordul GATT, pe baza datelor disponibile la momentul analizei, respectiv x USD x x = x euro = x lei, la un curs de x lei/USD, valabil in luna noiembrie 2010 (www.customs.ro);

Taxa vamala: x% x Vv (conf. TARIC-RO): x% x x lei = x lei = x lei;

Acciza: xeuro/1000 tigarete + 22% din pmva:

a) x euro x x = x euro = x lei, la cursul de x lei/euro, stabilit pentru calculul accizei in 2010;

b) (x lei x x) x 22% = x x 22% = x lei

Acciza = x = x lei = x lei;

TVA: 24% x (Vv + Tv + Acciza) = 24% x (x) = 24% x x = s lei = s lei.

Total 7 = Vv + Tv + Acc + TVA = x lei.

(...) In situatia in care se va dovedi savarsirea unei infractiuni de catre persoanele implicate in actiunea de introducere frauduloasa in tara de marfuri accizabile (tigari), in temeiul art. 15 Cod procedura penala, intelegem sa ne constituim parte civila pentru prejudiciul cauzat bugetului de stat, corespunzator

contravalorii marfurilor (valoare in vama, drepturi vamale si alte taxe datorate in vama). (...)

Cuquantumul contravalorii marfurilor **datorat la data de 28.11.2010** aferent marfurilor introduse ilegal in tara este de (...), valoare cu care intelegem sa ne constituim parte civila si **la care se vor adauga accesoriile** prevazute de lege pentru creantele fiscale pana la data platii integrale.”

III. Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile contribuabilului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii contestate au fost emise legal de BV de Frontiera Galati, in conditiile in care argumente contribuabilului nu sunt de natura sa modifice constatarile organului vamal.

In fapt, BV de Frontiera Galati a emis urmatoarele decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii:

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), pentru perioada 14.09.2010 – 18.12.2019, in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), pentru perioada 25.10.2010 – 18.12.2019, in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), pentru perioada 28.11.2010 – 18.12.2019, in suma totala de x lei.

Debitele principale reprezentand taxe vamale, accize si TVA au fost individualizate prin Sentinta penala nr. 563/13.12.2013, definitiva prin Decizia penala nr. 550A/10.06.2014.

In drept, potrivit dispozitiilor:

-art. 1, art. 2, art. 173, art. 174 si art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare dupa data de 01.01.2016:

„**Art. 1** Definiții

In înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 10. creanță fiscală - dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie;

11. **creanță fiscală principală - dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale**, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor

plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege;

12. **creanță fiscală accesorie - dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii;**

(...) 37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală.”

„**Art. 2** Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

(2) În măsura în care prin lege specială nu se prevede altfel, prezentul cod se aplică și pentru:

a) **administrarea drepturilor vamale;**

b) administrarea redevențelor miniere, a redevențelor petroliere și a redevențelor rezultate din contracte de concesiune, arendă și alte contracte de exploatare eficientă a terenurilor cu destinație agricolă, încheiate de Agenția Domeniilor Statului;

c) alte creanțe bugetare care, potrivit legii, sunt asimilate creanțelor fiscale.

(3) În scopul aplicării alin. (2), **drepturile vamale** și redevențele **sunt asimilate creanțelor fiscale**.

(4) **Prezentul cod nu se aplică pentru administrarea creanțelor bugetare rezultate din raporturile juridice contractuale**, cu excepția celor prevăzute la alin. (2) lit. b).”

„**Art. 173** Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(...) (5) **Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii**, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

„**Art. 174** Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

„**Art. 176** Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

- art. 1, art. 2, art. 110, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015:

„**Art. 1** Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

(1) Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.

(2) **Prezentul cod se aplică și pentru administrarea drepturilor vamale,** precum și pentru administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit legii, în măsura în care prin lege nu se prevede altfel.”

„**Art. 2** Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(1) Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.

(4) **Prezentul cod nu se aplică pentru administrarea creanțelor datorate bugetului general consolidat rezultate din raporturi juridice contractuale,** cu excepția redevențelor miniere și a redevențelor petroliere.”

„**Art. 110** Colectarea creanțelor fiscale

(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) **Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală,** întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

(...) h) ordonanța procurorului, încheierea sau **dispozitivul hotărârii instanței judecătorești** ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, **în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii,** de procuror sau **de instanța judecătorească.**”

"**Art. 119.** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"**Art. 120.** - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(...) (3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate rezulta ca

- drepturile vamale sunt asimilate creanțelor fiscale;
- dispozitivul hotărârii instanței judecătorești, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească reprezinta titlu de creanta;

- pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca BV de Frontiera Galati a emis urmatoarele decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii:

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului, avand in vedere urmatoarele aspecte:

1.Referitor la faptul ca prin sentinta penala nu s-a dispus de catre instanta judecatoreasca obligatia contribuabilului de a plati accesorii aferente obligatiilor de plata principale:

In speta, prin Sentinta penala nr. x, definitiva prin Decizia penala nr. x, instanta judecatoreasca a dispus urmatoarele:

„In baza art. 14, art. 346 al 1 CPP, art. 998, art. 1003 Cod civil, obliga inculpatii la plata cu titlu de despagubiri civile catre partea vatamata/parte civila ANAF – ANV – DRAOV Galati, dupa cum urmeaza:

- inculpatii X si x, in solidar, in suma de **x lei** (pct IV din rechizitoriu); (...)*

- inculpatii x si X, in solidar, suma de **x lei** (pct VI din rechizitoriu); (...)*

- inculpatii x, in solidar, suma de **x lei** (pct X si XI din rechizitoriu).*

In baza art. 18 lit e) Cod penal confisca x pachete de tigari marca x; x pachete tigari marca x, x pachete tigari marca x, ridicate de la inculpati in datele de 29.07.2010, 12.10.2010 si 31.10.2010.”

Din analiza sentintei penale de mai sus, „despagubirile civile catre partea vatamata/parte civila ANAF – ANV – DRAOV Galati” **reprezinta, in fapt, drepturi vamale compuse din valoarea in vamă, taxa vamala, accize si TVA, respectiv**

creante fiscale/vamale datorate si neachitate de catre contestatar, in calitate de debitor solidar, urmare introducerii ilegale de marfuri pe teritoriul Romaniei.

Prin urmare, contrar sustinerilor contribuabilului, creanta respectiva:

- intrucat decurge din neplata drepturilor vamale (valoarea in vamă, taxa vamala, accize si TVA) este o creanta fiscala;

- este purtatoare de dobânzi și penalități fiscale, motiv pentru care, desi sentinta penala nu cuprinde obligații de plată a unor dobânzi și penalități de întârziere, organul vamal poate calcula și stabili din oficiu, prin decizie de impunere emisa in temeiul dispozitiilor legale mai sus invocate, obligații fiscale accesorii, respectiv dobânzi și penalități de întârziere; in acest sens, este si Decizia nr. 16/2019 din 8 aprilie 2019 pronuntata de Înalta Curte de Casație Și Justiție - Completul pentru Dezlegarea unor Chestiuni de Drept, publicată în: Monitorul Oficial nr. 402 din 22 mai 2019, potrivit careia:

“77. Pentru lămurirea problemei asupra căreia s-au ivit divergențele de opinii, aceea dacă respectivele creanțe, care - deși izvorăsc dintr-un raport juridic civil - se fac venit la bugetul de stat, pot fi asimilate, în faza executării silit, unor creanțe supuse dispozițiilor Codului de procedură fiscală, trebuie pornit de la analiza definițiilor date de lege instrumentelor de drept fiscal.

83. Sunt, totodată, de reținut, cu distincțiile ce rezultă din compararea acestora, și definițiile cuprinse în art. 1 pct. 9 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora **creanța bugetară accesorie** este dreptul la încasarea dobânzilor, penalităților sau a altor asemenea sume, în baza legii, aferente unor creanțe bugetare principale; potrivit art. 1 pct. 12 din același cod, **creanța fiscală accesorie** este dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii.

84. De asemenea, potrivit art. 1 pct. 20 din Codul de procedură fiscală, dobânda este obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale ca urmare a neachitării la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, iar potrivit art. 1 pct. 33 din același cod, penalitatea de întârziere este obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale.

85. Din examinarea acestor definiții legale rezultă că **legislația fiscală distinge între creanțele fiscale, ce decurg din neplata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, care au un regim specific de constatare și atrag, cu titlu de accesorii, dobânzi și penalități de întârziere stabilite din oficiu de organul de executare fiscală, și creanțele bugetare**, ce includ alte tipuri de venituri cuvenite bugetului general consolidat al statului și care permit accesorii, însă acestea se stabilesc exclusiv conform legii în baza căreia a fost emis titlul executoriu și se dispun prin acesta.

96. Rezultă deci că **pentru creanțele bugetare (principale sau accesorii) este necesar ca acestea să fie deja prevăzute în înscrisul ce constituie titlul executoriu care este transmis spre executare silită organelor competente. (...)**

98. Prin urmare, dacă creanța rezultă dintr-un raport juridic de drept civil, chiar dacă executorul fiscal este cel abilitat, potrivit art. 226 alin. (10) din Codul de procedură fiscală, să ia măsuri pentru executarea acesteia, iar **creanța este**

asimilată, în vederea executării, unei creanțe bugetare, ea nu este purtătoare de dobânzi și penalități fiscale pentru neexecutare, așa cum este creanța fiscală. În măsura în care prin hotărârea judecătorească pronunțată în procedura judiciară de soluționare a litigiului, înaintată ca titlu executoriu, s-au prevăzut obligații accesorii, acestea se execută, în mod evident, odată cu creanța principală, însă, în lipsa unei astfel de prevederi din titlu, nu se pot calcula, din oficiu, de către organul de executare fiscală accesorii ale debitului principal.

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Galați - Secția contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 3.521/91/2017, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile și, în consecință, stabilește că: În interpretarea art. 226 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la alin. (1) al aceluiași articol, **o hotărâre judecătorească în materie civilă, referitoare la restituirea despăgubirilor acordate în baza Legii nr. 10/2001 privind regimul juridic al unor imobile preluate în mod abuziv în perioada 6 martie 1945 - 22 decembrie 1989, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pronunțată în favoarea unei instituții publice finanțate de la bugetul de stat, precum Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților, este asimilată, în vederea executării, unui titlu executoriu referitor la creanțe bugetare rezultate din raporturi juridice contractuale.**

În interpretarea art. 226 alin. (10) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la art. 227 alin. (8) din același cod, în cadrul executării silite a creanțelor datorate unor instituții publice finanțate de la bugetul de stat, prevăzute de hotărâri judecătorești care nu cuprind obligații de plată a unor dobânzi și penalități de întârziere, organele fiscale nu pot calcula și stabili din oficiu, prin titluri executorii fiscale (în lipsa unor dispoziții ale titlului executoriu trimis spre executare), obligații fiscale accesorii, precum dobânzi și penalități de întârziere.”

- prin adresele nr. 8338/28.03.2011 și nr. 6508/BTV/SJ/09.03.2012, transmise de către Biroul Juridic din cadrul DRAOV Galați către Biroul de Combatere a Infractionalității Transfrontaliere din cadrul Inspectoratului Județean al Poliției de Frontieră și către Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași – Sectorul Poliție de Frontieră Galați, în dosarul nr. 99/D/P/2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Galați **s-a constituit ca parte civilă pentru prejudiciul creat bugetului de stat pentru contravaloarea drepturilor vamale** aferente marfurilor introduse ilegal în țară, **la care se vor adauga accesoriiile prevazute de lege pentru creantele fiscale pana la data platii integrale.**

2. Referitor la faptul ca deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii sunt nule, pe motiv ca nu cuprind detalii privind debitele, modalitatea de calcul si perioada pentru care au fost calculate accesoriiile:

Potrivit dispozițiilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

Prin contestația formulată, contribuabilul invocă faptul că prin deciziile de impunere atacate, organul fiscal nu a prezentat detalii privind debitele, modalitatea de calcul și perioada pentru care au fost calculate accesoriile. Analizând, însă, Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x, nr. x și nr. x, precum și Anexele acestor decizii, rezultă că acestea cuprind în detaliu toate elementele invocate de contestatar ca fiind lipsă, respectiv:

- cuantumul obligației fiscale principale;
- natura obligației fiscale principale;
- perioada pentru care au fost calculate accesoriile contestate (data scadenței, data emiterii deciziilor contestate, întrucât contribuabilul nu a făcut dovada plății debitelor principale);
- cota dobânzilor și penalităților de întârziere;
- cuantumul obligațiilor fiscale accesorii aferente fiecărei obligații fiscale principale.

De altfel, Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii au fost emise potrivit dispozițiilor legale în vigoare, respectiv:

1 - art. 342 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 342 Acte normative de aplicare

(1) Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

2 - Ordinul nr. 967/2017 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, emise și tipărite prin intermediul Unității de imprimare rapidă.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca deciziile de impunere atacata a avut în vedere prevederile legale aplicabile in vigoare, respectiv dispozițiile art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină actele administrative fiscale.

Prin urmare, argumentatia contribuabilului cu privire la lipsa din decizia atacata a motivarii detaliate a obligatiilor fiscale accesorii stabilite de organele vamale este subiectiva și neintemeiata. Se retine ca aceasta nu prezinta in contestatia formulata motivele de drept si nici documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriiilor aferente drepturilor vamale stabilite prin Sentinta penala nr. x.

De altfel, in speta nu sunt întrunite condițiile niciunuia din cazurile de nulitate prevăzute de art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia:

“**Art. 49** (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Mai mult, referitor la componenta drepturilor vamale asupra carora au fost calculate accesoriiile contestate, **contribuabilul avea cunostinta**, acestea fiind mentionate expres in cuprinsul Sentintei penale nr. x.

3. Referitor la scadenta drepturilor vamale stabilite prin Sentinta penala nr. x, definitiva prin Decizia penala nr. x:

Prin contestatia formulata, contribuabilul considera ca accesoriiile aferente prejudiciului stabilit de instanta judecatoreasca reprezentand drepturi vamale compuse din valoarea in vamă, taxa vamala, accize si TVA sunt datorate incepand cu data ramanerii definitive a Sentintei penale nr. x, respectiv incepand cu data de 10.06.2014. În acest sens sunt indicate dispozițiile art. 21 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Astfel cum deja a fost retinut anterior, prin Sentinta penala nr. x, definitiva prin Decizia penala nr. x, instanta judecatoreasca a dispus urmatoarele:

„In baza art. 14, art. 346 al 1 CPP, art. 998, art. 1003 Cod civil, obliga inculpatii la plata cu titlu de despagubiri civile catre partea vatamata/parte civila ANAF – ANV – DRAOV Galati.”

Se retine ca:

1. Obligatia inculpatilor aratata mai sus este o obligatie civila delictuala. Or, in cazul raspunderii civile delictuale dreptul la reparatia prejudiciului se naste din ziua in care prejudiciul a fost cauzat, chiar daca acest drept poate fi valorificat numai la o data ulterioara (art. 1381 din Codul civil).

Rezultă că prin sentinta penala invocata de contribuabil s-a valorificat dreptul paratei la repararea prejudiciului, acest drept fiind insa nascut anterior, la momentul producerii faptei ilicite, partea vatamata avand dreptul la reparatia integrala a prejudiciului.

Mai mult, atat contribuabilul, cat si ceilalti debitori solidari mentionati in cuprinsul deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii contestate, au fost condamnati definitiv pentru complicitate la contrabanda calificata cu produse accizabile, respectiv tigari, fapta prevazuta de art. 26 din Codul Penal, raportat la art. 270 alin 3 si art. 274 din Legea nr. 86/2006 cu referire la art. 270 alin. 2 lit. a din Legea nr. 86/2006.

2. Potrivit dispozitiilor:

- art. 224 din Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al Romaniei:

“Articolul 224

(1) Datoria vamala la import ia nastere si prin:

a) **introducerea ilegală pe teritoriul vamal al României a mărfurilor supuse drepturilor de import;**

b) introducerea ilegală a mărfurilor pe teritoriul vamal al României dintr-o zonă liberă sau antrepozit liber aflat pe teritoriul României. În sensul prezentului articol, introducerea ilegală reprezintă orice introducere care încalcă dispozitiile art. 64-67 și art. 195 lit. b).

(2) Datoria vamala se naste în momentul în care mărfurile sunt introduse ilegal.

(3) **Debitorii sunt:**

a) persoana care introduce ilegal mărfurile în cauză;

b) **orice persoană care a participat la introducerea ilegală a mărfurilor și care știa sau ar fi trebuit să știe că o astfel de introducere este ilegală;**

c) orice persoană care a cumpărat sau a deținut mărfurile în cauză și care știa sau ar fi trebuit să știe, în momentul achiziționării sau primirii mărfurilor, că acestea au fost introduse ilegal.”

- art. 202 si art 215 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar:

“**Art. 202** (1) O datorie vamala la import poate să ia nastere prin:

(a) **introducerea ilegală pe teritoriul vamal al Comunității a mărfurilor supuse drepturilor de import** sau

(b) introducerea ilegală într-o altă parte pe acel teritoriu a unor astfel de mărfuri amplasate într-o zonă liberă sau antrepozit liber. În sensul prezentului articol, introducerea ilegală reprezintă orice introducere care încalcă dispozițiile art.38-41 și art.177 a două liniuțe.

(2) Datoria vamală se naște în momentul în care mărfurile sunt introduse ilegal.

(3) Debitorii vamali sunt:

- persoana care introduce ilegal astfel de mărfuri,

- **orice persoană care a participat la introducerea ilegală a mărfurilor și care știa sau ar fi trebuit să știe în mod normal că o astfel de introducere este ilegală,**

- orice persoană care a dobândit sau deținut mărfurile în cauză și care știa sau ar fi trebuit să știe, în mod normal, în momentul achiziționării sau primirii mărfurilor, că ele au fost introduse ilegal.”

“Art. 215

1. O datorie vamală ia naștere:

- în locul în care se produc faptele care generează această datorie; (...).

2. În cazul în care informațiile aflate la dispoziția autorităților vamale le permit acestora să stabilească faptul că datoria vamală luase deja naștere atunci când mărfurile se aflau în alt loc la o dată anterioară, se consideră că datoria vamală a luat naștere în locul unde se poate stabili că mărfurile se aflau în momentul cel mai îndepărtat timp în care poate fi stabilită existența datoriei vamale.

3. Autoritățile vamale menționate la art. 217 alin. (1) sunt cele ale statului membru unde a luat naștere datoria vamală sau se consideră că a luat naștere în conformitate cu prezentul articol.”

- art. 79 din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii:

“Articolul 79 Datoria vamală care ia naștere prin nerespectare

(1) În cazul mărfurilor supuse unor taxe la import, o datorie vamală la import ia naștere în cazul **nerespectării uneia dintre următoarele:**

(a) **o obligație stabilită în legislația vamală cu privire la introducerea mărfurilor neunionale pe teritoriul vamal al Uniunii, la scoaterea lor de sub supravegherea vamală sau la circulația, perfecționarea, depozitarea, depozitarea temporară, admiterea temporară sau dispunerea de astfel de mărfuri pe teritoriul respectiv;**

(b) o obligație stabilită în legislația vamală cu privire la destinația finală a mărfurilor pe teritoriul vamal al Uniunii;

(c) o condiție care reglementează plasarea mărfurilor neunionale sub un regim vamal sau acordarea, datorită destinației finale a mărfurilor, a unei exceptări de taxe sau a unei reduceri de taxe la import.

(2) Momentul în care ia naștere datoria vamală este:

(a) fie momentul în care obligația a cărei neîndeplinire duce la nașterea datoriei vamale nu este îndeplinită sau încetează a fi îndeplinită;

(b) fie momentul în care se acceptă o declarație vamală pentru plasarea mărfurilor sub un regim vamal, în cazul în care se constată ulterior că una dintre

condițiile stabilite pentru plasarea acestor mărfuri sub acest regim sau pentru acordarea unei exceptări de taxe sau a unei reduceri a taxelor la import în baza destinației finale a mărfurilor nu a fost de fapt îndeplinită.

(3) În cazurile menționate la alineatul (1) literele (a) și (b), debitorul este oricare dintre următoarele persoane:

(a) orice persoană care trebuia să îndeplinească obligațiile în cauză;

(b) **orice persoană care cunoștea sau care trebuia în mod rezonabil să cunoască faptul că o obligație prevăzută de legislația vamală nu a fost îndeplinită și care a acționat pe seama persoanei care trebuia să îndeplinească obligația sau care a participat la acțiunea având ca rezultat neîndeplinirea obligației;**

(c) orice persoană care a dobândit sau a avut în posesie mărfurile în cauză și care cunoștea sau trebuia în mod rezonabil să cunoască, în momentul în care a dobândit sau a primit mărfurile, faptul că una dintre obligațiile prevăzute în legislația vamală nu a fost îndeplinită.”

- art. 157 și art. 206⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

“Art. 157. – (3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu excepția importurilor scutite de taxă, se plătește la organul vamal în conformitate cu reglementările în vigoare privind plata drepturilor de import. [...]”.

“Art. 206⁵. – Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:

a) producerii acestora, inclusiv, acolo unde este cazul, la momentul extracției acestora, pe teritoriul Comunității;

b) **importului acestora pe teritoriul Comunității”.**

Față de aceste prevederi legale, rezulta ca, în materia obligațiilor vamale, scadența o constituie momentul nașterii datoriei vamale, respectiv momentul în care mărfurile supuse obligațiilor de import au fost introduse în mod ilegal pe teritoriul vamal al României, conform precizarilor din cuprinsul Sentinței penale nr. s, definitivă prin Decizia penală nr. s. După această dată, reclamantii datorează accesorii aferente drepturilor vamale de la plata carora s-au sustras.

În același sens s-a pronunțat într-o speta similară, Curtea de Apel Suceava, prin Decizia nr. x, atașată la dosarul cauzei.

3. În cauză, așa cum am arătat anterior, fiind vorba de venituri datorate bugetului de stat - creanțe vamale, conform dispozițiilor Codului de procedură în vigoare înainte și după 01.01.2016, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

În speta, BV de Frontiera Galați a emis următoarele decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii:

- nr. x, emisă pentru domnul **X**, în calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii (dobânzi și penalități de întârziere aferente taxelor

vamale, accizelor si TVA), **pentru perioada 14.09.2010 – 18.12.2019**, in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), **pentru perioada 25.10.2010 – 18.12.2019**, in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), **pentru perioada 28.11.2010 – 18.12.2019**, in suma totala de x lei;

tinand cont de retinerile din cuprinsul Sentintei penale nr x referitoare la data introducerii ilegale pe teritoriul vamal al României a mărfurilor supuse drepturilor de import, respectiv:

- **14.09.2010**, in cazul prejudiciului bugetului de stat în sumă de x lei, sumă compusă din: suma de 19.073 lei - valoarea in vamă, suma de x lei - taxa vamală, suma de 118.459 lei - accize, suma de 35.644 lei – TVA.

- **25.10.2011** in cazul prejudiciului bugetului de stat în sumă de x lei, sumă compusă din: suma de x lei - taxa vamală, suma de x lei - accize, suma de x lei – TVA.

Se retine ca, desi in cazul prejudiciului bugetului de stat în sumă de x lei, sumă compusă din: suma de x lei - valoarea in vamă, suma de x lei - taxa vamală, suma de x lei - accize, suma de x lei – TVA, prin sentinta penala s-a stabilit ca data introducerii ilegale in tara a marfurilor a fost 05.05.2010, prin Decizia nr. x, organul vamal a calculat accesorii aferente drepturilor vamale incepand cu data de 28.11.2010, motiv pentru care in speta devin aplicabile si dispozitiile art. 276 alin 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“Art. 276 (3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

In consecinta, avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie si intrucat contestatarul datoreaza taxele vamale, accizele si taxa pe valoarea adaugata stabilite prin Sentinta penala nr. x, definitiva prin Decizia penala nr. x, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriiile aferente, in virtutea principiului de drept accesorium sequitur principalae, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata, cu privire la deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii emise de BV de Frontiera Galati:

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;

- nr. x, emisa pentru domnul **X**, in calitate de debitor solidar, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X**, in calitate de debitor solidar, cu privire la deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii emise de BV de Frontiera Galati:

- nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;
- nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei;
- nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxelor vamale, accizelor si TVA), in suma totala de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.