

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

Decizia nr.730

Dosar nr...../2008

Ședința publică de la 11 februarie 2009

La 28 ianuarie 2009 s-a luat în examinare recursul declarat de Societatea Comercială „P” SRL împotriva sentinței nr-..... din 5 iunie 2008 a Curții de Apel Craiova - Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheiere cu data de 28 ianuarie 2009 iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 4 februarie 2009 și apoi la 11 februarie 2009.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1.Obiectul acțiunii

Prin acțiunea formulată pe rolul Curții de Apel Craiova - Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C.”P”SRL a chemat în judecată pe pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice D și Agenția Națională de Administrare Fiscală, solicitând:

- anularea Deciziei nr.165 din 22 iunie 2007 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală ;

- anularea procesului-verbal din 31 martie 2005 și a raportului de inspecție fiscală nr.....din 31 martie 2005, precum și a Deciziei de impunere nr..... din 31 martie 2005 cu consecința exonerării de la plata sumei de lei;

- obligarea părților la plata cheltuielilor de judecată;

2.Motivele de fapt și de drept care au stat la baza formulării cererii.

Motive de netemeinicie

2.1.Organul de control reține o stare de fapt eronată, în sensul că în perioada septembrie 2003 – decembrie 2003 uleiurile minerale neaccizate (benzină de extracție și solvent ușor Tip I) achiziționate de reclamantă de la comercianți care respectau prevederile legale au fost revândute către diferite persoane care le utilizau drept combustibil sau carburant.

În realitate, reclamanta a comercializat produsele cu amănuntul către persoane care aveau calitatea de utilizatori final sau care le foloseau în activitățile gospodărești proprii potrivit destinației produselor.

Produsele erau livrate către utilizatorii finali prin pompele stației de benzină folosite ca unitate de măsură în recipiente tip PET sau în recipiente metalici, iar la controlul din 28 octombrie 2003, Garda Financiară D s-a constatat că reclamanta desfășoară activitatea cu respectarea prevederilor legale.

2.2 Organul de control reține o stare de fapt eronată, în sensul că în perioada februarie 2004 – noiembrie 2004 reclamanta a vândut produsele obținute prin prelucrarea uleiurilor minerale drept combustibil sau carburant.

În realitate, după prelucrarea uleiurilor minerale, reclamanta a vândut compușii obținuți cu amănuntul sau cu ridicata, către persoane fizice sau juridice.

2.3. Organul de control reține în mod greșit că reclamanta nu a plătit la termenele scadente anumite contribuții.

Motive de nelegalitate.

2.4. Accizele aplicabile activității desfășurate în perioada septembrie 2003 – decembrie 2003.

Organul de control a interpretat și a aplicat greșit prevederile art.26 alin.4 din O.U.G. nr.158/2001 și art.4 alin.1, art.5 alin.1 din O.U.G.nr.30/2003.

2.5. Accizele aplicabile activității desfășurate în perioada februarie 2004 - noiembrie 2004.

Organul de control a interpretat și a aplicat greșit prevederile art.201 alin.1 lit.1 Cod fiscal, art.201 alin.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.240 alin.1 Cod fiscal, art.201 alin.9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2.6. T.V.A. aplicabil activității desfășurată în perioada septembrie 2003- noiembrie 2004.

Organul de control a aplicat și a interpretat în mod greșit prevederile art.18 alin.2 din Legea nr.345/2002, art.137 alin.2 Cod fiscal.

3.Soluția instanței de fond

Prin sentința nr.136 din 5 iunie 2008, pronunțată în Dosarul nr....., Curtea de Apel Craiova - Secția contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea.

4.Motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței de fond.

Cu privire la creanța fiscală în sumă de lei, care privește perioada februarie - noiembrie 2004, organul de soluționare a contestațiilor a dispus desființarea actului administrativ fiscal atacat conform dispozițiilor art.186 alin.3 Cod procedură fiscală, urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal ce va avea în vedere considerentele din decizia de soluționare, astfel încât instanța de fond a considerat că acest aspect nu poate fi cenzurat de instanța de contencios administrativ.

Cu privire la sumele ce reprezintă contribuții, instanța de fond a constatat că accesoriile stabilite au fost desființate în procedura administrativă, iar obligațiile inițiale nu au fost contestate de reclamantă la instanța de contencios administrativ.

Față de acestea, Curtea de Apel a considerat că este investită să analizeze doar legalitatea punctului 1 din Decizia nr.165/2007, referitoare la suma de lei.

S-a reținut că uleiurile nu au fost folosite în scop industrial și nu s-a făcut dovada că au fost comercializate către utilizatorii finali.

Reținerea de către expertul tehnic că uleiurile minerale achiziționate au fost utilizate „în scop industrial” s-a considerat a fi contrazisă de expertiza contabilă care a constatat că pentru perioada respectivă, produsele achiziționate au fost puse în vânzare ca marfă cu aceeași denumire și destinație, pe bonurile fiscale emise de casa de marcat fiind menționat „benzină de extracție” și „solvent ușor Tip I”.

Nu a fost primită nici concluzia expertului referitoare la punctul de inflamabilitate mai mic de 85%, datorită imposibilității verificării unor uleiuri vândute în anul 2003.

5.Rekursul formulat de reclamantă.

Motive de recurs întemeiate pe dispozițiile art.304 pct.3, 7, 9 Cod procedură civilă și art.304¹ Cod procedură civilă .

5.1. Instanța de fond reține o stare de fapt eronată, interpretând greșit probele administrate în cauză – art.304¹ Cod procedură civilă.

a) Instanța de fond reține o stare de fapt eronată, în sensul că în perioada septembrie 2003 – decembrie 2003, uleiurile minerale neaccizate achiziționate au fost revândute către diferite persoane care le utilizau drept combustibil sau carburant.

Înscrisul pe care s-a întemeiat instanța de fond, respectiv procesul-verbal al unei inspecții inopinate din data de 6 noiembrie 2004, nu are relevanță în cauză, deoarece se referă la anul 2004 și nu la perioada septembrie – decembrie 2003.

A fost înlăturată în mod greșit adresa nr..... din 4 aprilie 2005, precum și raportul de expertiză întocmit de expertul

De asemenea, nu s-a luat în considerare nota de constatare din 28 octombrie 2003.

b). În mod eronat instanța de fond a apreciat că ar exista contradicții între probele administrate în cauză și anume raportul de expertiză în specialitatea contabilitate și raportul de expertiză tehnică în specialitatea petrochimie în ceea ce privește utilizarea în scop industrial a produselor comercializate.

Ambii experți au concluzionat că, în perioada septembrie 2003 – decembrie 2003, produsele erau puse în vânzare așa cum au fost achiziționate, la preț cu amănuntul prin ambalare în PET-uri, la pompă separată.

c). Instanța de fond a reținut în mod eronat că reclamanta nu ar fi făcut dovada că ar fi utilizator final sau că ar comercializa produse către utilizatorii finali.

Natura activității recurente este comerț en-detail, persoanele fizice cărora le-a fost revândută marfa au calitatea de utilizatori finali.

Autorizația de utilizator final a fost introdusă prin dispozițiile Codului fiscal.

d) Instanța de fond în mod eronat nu a reținut că în perioada februarie 2004 – noiembrie 2004 recurenta nu a vândut produsele obținute prin prelucrarea uleiurilor minerale drept combustibil sau carburant .

e). Instanța de fond nu a manifestat rol activ, nu a lămurit cauza sub toate aspectele, nedispunând din oficiu admiterea probatoriului.

Nu s-a dispus din oficiu completarea probatoriului cu proba testimonială pentru a se stabili în ce condiții au fost comercializate produsele.

5.2.Hotărârea s-a dat cu încălcarea competenței altei instanțe – art.304 pct.2 Cod procedură civilă.

Deoarece instanța de fond s-a considerat sesizată și s-a pronunțat numai cu privire la actele administrative fiscale aferente perioadei septembrie - decembrie 2003, pentru care s-au stabilit debite fiscale de lei, competența de soluționare a cauzei în primă instanță aparținea Tribunalului D – Secția contencios administrativ și fiscal, raportat la dispozițiile art.10 din Legea nr.554/2004.

5.3.Hotărârea instanței de fond cuprinde motive străine de natura pricinii – art.304 pct.7 Cod procedură civilă .

Deoarece instanța de fond s-a considerat investită numai cu soluționarea punctului 1 din Decizia nr.165/2007, referire la

inspecția inopinată din 6 noiembrie 2004 și la produsul White spirit rafinat, reprezintă argumente străine de natura pricinii.

5.4. Hotărârea instanței de fond cuprinde motive contradictorii – art.304 pct.7 Cod procedură civilă

Inițial, instanța de fond a reținut că uleiurile minerale comercializate au fost folosite drept substitut de carburant, iar, ulterior, s-a reținut că produsele de benzină de extracție și solvent ușor Tip I se utilizează ca solvenți în industria lacurilor și vopselurilor.

5.5. Hotărârea instanței de fond este dată cu aplicarea greșită a legii, respectiv a art.218 alin.2 Cod procedură fiscală, art.129 alin.6 Cod procedură civilă, art.27 alin.2 din O.U.G.nr.158/2001 – art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

S-a reținut greșit că nu este posibilă cenzurarea Deciziei nr.165/2007 în ceea ce privește creanța de lei.

Instanța de fond a modificat obiectul cererii de chemare în judecată, în sensul restrângerii acestuia.

În mod eronat s-a considerat că recurenta datorează accize.

S-a reținut în mod greșit că prevederile art.26 alin.4 din O.U.G.nr.15/2001 și art.28 lit.j din O.U.G.nr.158/2001 trebuie întrunite cumulativ.

Recurenta nu se încadrează în categoria producătorilor și nu este beneficiar al unei operațiuni de procesare, pentru a i se impune comercializarea produselor direct către utilizatorii finali.

În realitate, recurenta a comercializat produsele către utilizatorii finali și are la rândul său calitatea de utilizator final.

T.V.A. nu era datorată.

Dispozițiile art.15 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a O.U.G.nr.158/2001 privind regimul accizelor au fost interpretate eronat atunci când s-a considerat că recurenta nu a făcut dovada calității de utilizator final.

Pentru perioada aferentă anului 2004, instanța de fond nu a aplicat prevederile art.201 alin.1 lit.l Cod fiscal, art.240 alin.1 Cod fiscal și nu a reținut că recurenta a respectat aceste prevederi legale.

6. Apărările intimaților

Intimații au solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Intimații consideră că instanța de fond a aplicat în mod corect prevederile art.28 din O.U.G.nr.158/2001 privind regimul accizelor, în sensul că, achiziționarea de uleiuri neaccizate, fără a avea în preț incluse accize, impune condiția utilizării lor în regim industrial de către utilizatorii finali.

De asemenea, în mod corect, instanța de fond a aplicat și prevederile art.26 alin.4 din O.U.G.nr.158/2001, precum și cele ale art.15 din H.G. nr.163/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor O.U.G.nr.158/2001.

Intimații consideră că instanța de fond a respectat principiul rolului activ, a încuviințat suficiente probe, atât cea cu înscrisuri, cât și două expertize (contabilă și tehnică), pentru a lămuri speța sub toate aspectele.

Întrucât organul fiscal nu s-a pronunțat pe fondul contestației pentru perioada anului 2004, nici instanța de fond nu se poate pronunța pe capătul de cerere privind anularea acestui punct din decizia de imputare.

II.Considerentele instanței de recurs

1.Recursul este nefondat.

2.Prin Decizia nr.165 din 22 iunie 2007, intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a respins ca neîntemeiată contestația formulată de recurenta-reclamantă pentru suma totală de lei și a dispus desființarea deciziei de impunere nr..... din 31 martie 2005 întocmită de Direcția Generală a Finanțelor Publice D, pentru suma de lei.

Suma de lei se referă la perioada februarie 2004 - noiembrie 2004 și reprezintă: accize stabilite suplimentar pentru anul 2004, dobânzi, penalități de întârziere, T.V.A., dobânzi, penalități de întârziere.

Recurenta-reclamantă nu a criticat Decizia nr.165/2007 din perspectiva reanalizării situației de fapt, obligație dată în sarcina organelor de inspecție fiscală, ci a criticat însăși impunerea obligației de plată în cuantum de lei.

Or, în această situație, în mod corect instanța de fond a considerat că nu se poate investi cu soluționarea fondului

contestației asupra sumei de lei, deoarece organul de soluționare a contestației nu a dat o soluție pe fond, ci a trimis capătul de cerere spre reanalizare.

Astfel, recurenta-reclamantă, până la reanalizarea situației, nu poate afirma că datorează această sumă de bani.

În ceea ce privește competența materială de soluționare a cauzei, dat fiind „dezinvestirea” instanței de fond, urmează a se constata că recurenta-reclamantă a sesizat instanța de contencios administrativ și fiscal cu o contestație privind ambele capete de cerere (..... lei plus lei), competența în temeiul art.10 din Legea nr.554/2004 aparținând Curții de Apel.

Instanța de fond nu s-a dezinvestit în ceea ce privește suma de lei, ci a considerat, în mod corect, că reclamanta nu poate contesta fondul sumei, cât timp nici organul ce a soluționat contestația nu s-a pronunțat încă pe acest aspect.

Competența materială referitoare la suma contestată, potrivit art.10 din Legea nr.554/2004, este dată de faptul că prin acțiunea introductivă, s-a contestat întreaga sumă, neavând relevanță că instanța de judecată a considerat că reclamantul, în mod greșit, a cerut și anularea capătului doi al deciziei.

Cu alte cuvinte, nu au relevanță, în stabilirea competenței după valoare, soluția instanței, ceea ce este hotărâtor este quantumul sumei contestate de reclamant prin acțiune.

3. Recurenta- reclamantă a susținut că în perioada septembrie 2003 – decembrie 2003 a achiziționat uleiuri minerale neaccizate de la comercianții en-gross, iar produsele au fost revândute cu amănuntul prin punctul de lucru din comuna Bratovoiești, potrivit destinației de solvent sau degresant, către diferite persoane fizice în calitate de utilizatori finali sau pentru utilizarea acestora în scop industrial.

Aceeași recurentă-reclamantă a afirmat că produsele erau livrate către utilizatorii finali prin pompele stației de benzină folosite ca unitate de măsură în recipienți Tip PET sau în recipienți metalici.

4.Nota de constatare din 28 octombrie 2003 a Gărzii Financiare D nu poate fi reținută în favoarea recurtei-

reclamante, deoarece controlul nu a privit decât modul de aprovizionare al societății, nu și obligațiile fiscale datorate de aceasta.

5.Referirea la benzina de extracție, solventul ușor Tip I și White spirt rafinat se regăsește în decizia contestată, precum și în raportul de inspecție fiscală, întocmit în data de 31 martie 2005, pentru perioada septembrie 2003 - decembrie 2003, astfel încât instanța de fond a motivat în mod corect și pe aceste aspecte.

6.Întrucât recurenta-reclamantă a recunoscut că a revândut uleiurile minerale în starea în care se găseau, rezultă că aceste produse nu au fost utilizate de către societate în scop industrial, așa cum prevede O.U.G.nr.158/2001.

De aici rezultă că nici recurenta nu avea calitatea de utilizator final și nu s-a făcut dovada că persoanele fizice aveau această calitate, de utilizatori finali.

Revânzarea cu amănuntul a produselor către persoane fizice nu corespunde facilității prevăzute de lege pentru scutirea de la plată a accizelor, deoarece nu reprezintă o utilizare în scop industrial.

7. În mod corect au fost înlăturate concluziile expertizei tehnice, precum și cele conținute de adresa nr..... din 4 aprilie 2005, deoarece plata accizelor este datorată urmare a încălcării prevederilor referitoare la utilizarea uleiurilor în scop industrial nu și aceea dacă acestea pot fi folosite drept combustibil sau carburant.

8. Față de acestea, se va constata că soluția instanței de fond nu cade sub incidența motivelor de recurs prevăzute de art.304 pct.3,7,9 Cod procedură civilă și art.304¹ Cod procedură civilă, recursul urmând a fi respins ca nefondat, în temeiul art.312 alin.1 teza a II-a Cod procedură civilă, art.20 din Legea nr.554/2004.

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de Societatea Comercială „P” SRL împotriva sentinței nr-136 din 5 iunie 2008 a Curții de Apel Craiova - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 11 februarie 2009.