

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

Decizia nr.1252

Dosar nr.11562/2/2009

Ședința publică de la 7 martie 2012

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

La data de 24 februarie 2012 s-a luat în examinare recursul formulat de SC .X. .X. SRL .X. împotriva sentinței nr..X. din 9 noiembrie 2010 a Curții de Apel .X.- secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, iar pronunțarea deciziei a fost amânată pentru data de 29.02.2012, iar apoi la data de 7 martie 2012, când Înalta Curte a pronunțat decizia ce urmează.

CURTEA

Asupra recursului de față,

Din examinarea lucrărilor din dosar a constatat următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1. Cadrul procesual

Prin acțiunea înregistrată pe rolul acestei instanțe la data de 09.12.2009, reclamanta SC .X. .X. SRL a chemat în judecată pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Regională Pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Inspecție Mărfuri Accizate solicitând, în principal, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală și a

Deciziei de impunere, exonerarea reclamantei de la plata sumei totale de .X. lei, compusă din .X. lei, reprezentând accize, .X. lei, reprezentând majorări de întârziere și .X. lei, reprezentând penalități de întârziere; obligarea ANV la achitarea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, în temeiul art.18 alin. 6 din Legea nr.554/2004, a sumei achitate de către reclamantă în cuantum total de .X. lei, actualizată cu rata inflației; obligarea ANV, în temeiul art.18 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.554/2004, la plata de penalități către reclamantă în cuantum de .X. lei pentru fiecare zi de întârziere, în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanța în urma admiterii primelor două capete de cerere; obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor ANV, în baza art.18 alin. 6 și 24 alin.(2) din Legea nr.554/2004, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere.

În subsidiar, reclamanta a solicitat, în situația în care se va trece peste cele solicitate mai sus, în sensul că se va considera necesară soluționarea Contestației fiscale în prealabil de către ANAF-DGSC, obligarea părții să soluționeze Contestația fiscală în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, în temeiul art.18 alin.6 din Legea nr.554/2004, în sensul admiterii Contestației fiscale; obligarea ANV la achitarea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, în temeiul art.18 alin. 6 din Legea nr. 554/2004, a sumei de .X. lei actualizată cu rata inflației; obligarea ANAF-DGSC și ANV, în temeiul art.18 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.554/2004, la plata de penalități către reclamantă în cuantum de .X. lei pentru fiecare zi de întârziere în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță în urma admiterii capetelor de cerere subsidiare; obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor ANV, în baza art.18 alin.6 și art.24 alin.(2) din Legea nr.554/2004, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere, cu cheltuielilor de judecată.

De asemenea, reclamanta a depus o cerere precizatoare a acțiunii prin care a solicitat anularea deciziei nr..X./15.12.2009

emisă de ANAF, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, exonerând reclamanta de la plata sumei totale de .X. lei, compusă din .X. lei reprezentând accize, .X. lei reprezentând majorări de întârziere și .X. lei reprezentând penalități de întârziere; obligarea ANV la achitarea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, în temeiul art.18 alin.6 din Legea nr.554/2004, a sumei achitate de către reclamantă în cuantum total de .X. lei, actualizată cu rata inflației; obligarea ANV, în temeiul art.18 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.554/2004, la plata de penalități către reclamantă în cuantum de .X. lei pentru fiecare zi de întârziere, în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță în urma admiterii capetelor de cerere de mai sus; obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor ANV, în baza art.18 alin.6 și art.24 alin.(2) din Legea nr.554/2004, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere, cu cheltuieli de judecată.

Având în vedere soluționarea contestației fiscale prin emiterea deciziei DGSC după înregistrarea cererii de chemare în judecată pe rolul Curții de Apel .X., reclamanta a înțeles să renunțe la judecata capetelor subsidiare de cerere.

2.Hotărârea Curții de Apel

Prin sentința nr. .X. din 9 noiembrie 2010 a Curții de Apel .X. a fost respinsă excepția inadmisibilității cererii de obligare a ANV la plata sumei de .X. lei și a fost respinsă acțiunea, astfel cum a fost formulată și precizată de reclamanta SC .X. .X. SRL în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Inspecție Mărfuri Accizate, ca neîntemeiată.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța a reținut că reclamanta este autorizată ca antrepozit fiscal, deținând autorizația de antrepozit fiscal nr.RO .X./26.08.2004 eliberată de MFP și titulara autorizației de importator nr..X./29.03.2004.

În perioada 2004-2006 a produs în antrepozitul fiscal, eliberând ulterior în consum o cantitate de .X. mii țigarete, cea mai

mare parte fiind livrată începând cu anul 2006 către distribuitorul SC .X. .X. .X. SRL.

Din cantitatea totală de țigarete produsă și eliberată în consum, un număr de .X. mii țigarete au fost ulterior reintroduse în antrepozitul fiscal al reclamantei pentru următoarele motive: erori de comunicare între distribuitor și volumul de vânzări stabilit pentru personalul din departamentul de specialitate, vânzările slabe ale unor sortimente de țigarete care ocupau în mod inutil spațiile de pe rafturi, considerente legate de politica de creditare, în raport cu scrisorile de garanție bancară constituite de clienți în favoarea reclamantei, neîndeplinirea condițiilor standard de comercializare impuse de regulamentul intern al societății reclamante.

La momentul reprimirii în antrepozit a țigaretelor returnate, reclamanta a emis facturi de retur pentru toată această cantitate de produse, a rambursat distribuitorului societății sumele inițial plătite de acesta, inclusiv accizele colectate de societate și plătite bugetului de stat.

Din cantitatea totală de țigarete returnate, 87% au fost scoase încă o dată din antrepozitul fiscal și transferate către distribuitorul reclamantei în vederea comercializării, 3% au fost distruse pentru că deveniseră impropriei consumului, iar 10% se aflau în stoc la momentul inspecției fiscale.

Întrucât se luase hotărârea de încetare a activității, reclamanta a solicitat organelor fiscale efectuarea unei inspecții fiscale generale cu privire la activitatea desfășurată în perioada 2004-2007.

Inspecția fiscală parțială s-a desfășurat în perioada august 2008- februarie 2009 având ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale privind înregistrarea, declararea și plata accizelor aferente produselor din tutun produse de reclamantă.

A fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.03.2009 de către Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X., în baza acestuia fiind emisă Decizia de impunere nr..X./25.03.2009 prin care s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. RON cu titlu de accize aferente țigărilor returnate, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. RON.

Pentru stabilirea acestor sume, organele de control vamal au susținut încălcarea dispozițiilor art.163 lit.c din Legea nr.571/2003, pct.9 alin.1 din HG nr.44/2004, constatând că returnarea produselor accizabile în antrepozitul fiscal s-a făcut fără anunțarea autorității fiscale competente și în baza unor facturi fiscale emise de către antrepozitul fiscal, în care cantitățile de țigări și valorile aferente, inclusiv valoarea accizelor calculate, erau înscrise în roșu (cu minus), la fel și în jurnalul pentru vânzări.

Societatea a dedus din totalul accizelor calculate și datorate corespunzător livrărilor de tutun în cursul unei luni, accizele din facturile în roșu emise pentru returnările de mărfuri.

Organele de control vamal au stabilit că modul în care a procedat societatea echivalează cu o restituire de accize, în acest mod fiind încălcate prevederile art.192 alin.(1) și art.192¹ alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și instrucțiunile de completare a declarației de accize aprobate prin O.M.F.P nr.230/2006 pentru modificare Ordinului ministrului finanțelor publice nr.281/2004 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”, cod 14.13.01.01/a, cu modificările și completările ulterioare.

S-a mai reținut în sarcina societății încălcarea dispozițiilor art.159 privind corectarea documentelor coroborat cu art.138 privind ajustarea bazei de impozitare, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare s-a constatat ca societatea a dedus în mod ilegal accizele constituite, suma fiind înregistrată în contabilitate în roșu, conform articolului contabil 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = 4463 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate", motiv pentru care organele de control vamal au stabilit în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei.

Pentru suma de .X. lei, au fost calculate majorări în sumă de .X. lei conform art.115 alin.1 și art.120 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare.

În perioada septembrie 2006 - septembrie 2007, societatea a întocmit 8 procese-verbale de distrugere de produse accizabile

(țigarete), provenind din depozitul de produse finite ale antrepozitului fiscal.

În urma acestor distrugeri tutunul rezultat a fost recuperat și reciclat, iar timbrele au fost lipite pe foi A4 și îndosariate.

Organele de control vamal au stabilit că societatea nu a îndeplinit condițiile în vigoare, adică să înștiințeze autoritatea fiscală teritorială în ceea ce privește returnarea produselor și distrugerea acestora, operațiunea nu s-a realizat sub supravegherea autorității fiscale, nu a fost întocmit proces verbal de inventariere privind cantitățile de timbre provenite din aceste distrugeri prevăzute la art.166 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.5(1) din OMEF nr.918/2007.

Prin urmare, pentru cantitățile distruse, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

La data de 30.04.2009, reclamanta a depus contestație împotriva deciziei de impunere, în temeiul art. 205 Cod procedură fiscală, contestație care a fost respinsă ca neîntemeiată de către ANAF - DGSC, prin Decizia nr..X./15.12.2009.

Referitor la excepția inadmisibilității cererii de obligare a ANV la plata sumei de .X. lei instanța de fond a reținut că este neîntemeiată, această cerere având un caracter accesoriu față de cererea vizând anularea deciziei de impunere prin care s-a stabilit obligația reclamantei de plată a acestei sume reprezentând accize, majorări de întârziere și penalități de întârziere.

În condițiile anulării deciziei de impunere pentru această sumă și a deciziei prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva deciziei de impunere, consecința este aceea a restituirii sumei achitată în temeiul actului administrativ fiscal anulat.

Instanța de fond a apreciat că actele administrative contestate de reclamantă sunt legale, având în vedere următoarele considerente:

În perioada în care reclamanta a primit în antrepozitul fiscal țigarele eliberate anterior în consum(decembrie 2004- decembrie 2006), Codul fiscal nu conținea dispoziții referitoare la posibilitatea primirii produselor accizabile în antrepozit, dispozițiile art. 192¹ din Codul fiscal intrând în vigoare la 01.01.2007.

Regimul cu privire la restituirea accizelor în cazul produselor de tutun retrase de pe piață a fost introdus prin Legea nr.343/2006 de modificare a Codului fiscal, cu aplicabilitate la 01.01.2007 și numai în cazul în care starea sau vechimea produselor le fac improprie consumului, nu și pentru celelalte motive care au stat la baza primirii în antrepozitul fiscal, de către reclamantă, a țigaretelor eliberate în consum.

Conform art. 192 Cod fiscal, pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în .X.. Un produs accizabil este eliberat pentru consum în .X., în condițiile prevăzute la art.166.

Astfel, acciza pentru țigaretile eliberate pentru consum a devenit exigibilă la momentul acestei eliberări, ulterior acestui moment ele neputând fi primite în antrepozitul fiscal, în lipsa unei reglementări legale în acest sens.

De asemenea, se reține că în perioada sus menționată reclamanta era autorizată ca *antrepozit fiscal de producție* și își desfășura activitatea în baza autorizației de antrepozit fiscal nr. RO .X./ /26.08.2004 care îi permitea ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme și să expedieze produse accizabile (T2 - Țigaretete), *dar nu era autorizată să desfășoare activitate de distribuire și comercializare angro a produselor din tutun*, obligația de a declara această activitate fiind prevăzută la pct. 7³ alin.1 din Normele metodologice de aplicare a art. 244¹ din Legea 571/2003.

În aceste condiții, în mod corect s-a reținut de către organul de control încălcarea disp. art. 163 lit.c din Codul fiscal care prevăd că antrepozitul fiscal este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu și de norme.

Instanța de fond a reținut că susținerea reclamantei, în sensul că termenul „deținute” prevăzut de aceste dispoziții se referă la depozitarea produselor în antrepozitul fiscal atât înainte, cât și după eliberarea lor în consum, este neîntemeiată prin prisma faptului că aceste prevederi trebuie coroborate cu celelalte dispoziții ale Codului fiscal, în vigoare la data primirii în antrepozit a țigaretelor

eliberate în consum, dată la care, așa cum s-a arătat, nu era reglementată posibilitatea reprimirii produselor după ce au fost eliberate în consum.

Pentru țigaretile returnate în antrepozitul fiscal, reclamanta a emis facturi de retur, procedând ulterior la deducerea sumelor reprezentând accize din cuantumului accizelor calculate, declarate și plătite la bugetul statului.

Se constată că prin întocmirea și includerea facturilor în roșu în jurnalele de vânzări s-a urmărit diminuarea bazei de impozitare, atât a TVA, cât și a accizelor, iar prin înregistrarea în contabilitate a articolului contabil „6352 - 4463” , cu valoarea accizelor în roșu, reclamanta și-a dedus fără drept din totalul accizei datorate în cursul unei luni, cu acciza aferentă „retururilor”, diminuând acciza de plată și celelalte taxe și contribuții.

Procedând în acest mod, reclamanta a încălcat disp. art.138 Cod fiscal care reglementează ajustarea bazei de impozitare, disp. art.159 din același act normativ, precum și dispozițiile art.183 alin.1 lit.c Cod fiscal, conform cărora antrepozitul autorizat are obligația să țină evidențe exacte și actualizate cu privire la materiile prime, lucrările în derulare și produsele accizabile finite, produse sau primite în antrepozitele fiscale și să prezinte evidențele corespunzătoare la cererea autorității fiscale.

Au fost verificate facturile privind livrarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal, dar acestea nu cuprindeau mențiuni privind „revânzarea” unor produse accizabile sau o evidență separată a produselor care au fost introduse în antrepozitul fiscal pe baza facturilor de retur, astfel că s-a procedat la recalcularea accizei datorate potrivit art.177 Cod fiscal, în raport de momentul exigibilității prevăzute de art.192 Cod fiscal.

Se arată în acțiune că art.138 Cod fiscal face referire la ajustarea bazei de impozitare a TVA, problema din prezenta cauză vizând exclusiv accizele, neavând legătură cu dreptul de deducere a TVA.

Sub acest aspect, instanța de fond a reținut că acest text de lege este incident în speță, având în vedere că prin întocmirea facturilor în roșu și includerea lor în jurnalele de vânzări s-a produs diminuarea bazei de impozitare, atât a TVA, cât și a accizelor, cu

valoarea acestora facturi reprezentând returnări la produsele accizabile în antrepozitul fiscal, eliberate anterior în consum.

Cu privire la realizarea acestor returnări, se reține că nu putea fi efectuată prin emiterea unor facturi în roșu, cazurile și condițiile în care astfel de facturi pot fi emise fiind prevăzute de art.138 Cod fiscal și art.159 din același cod care se referă la corectarea documentelor.

Referitor la susținerea reclamantei că art. 159 Cod fiscal nu are relevanță în speță deoarece privește regimul legal al documentelor fiscale, se constată că acest articol, în forma în vigoare la 01.01.2007 reglementează corectarea documentelor, astfel cum a reținut organul de control, fiind incident în cauză.

Se mai reține că, OMFP nr.230/2006 menționează în mod expres sumele deductibile ce pot fi trecute în formularul 100 - declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat.

La rubrica suma deductibilă din această declarație se poate înscrie suma rezultată din aplicarea cotei procentuale asupra accizelor datorate bugetului de stat pentru țigarete, țigări și băuturi alcoolice, contravaloarea marcajelor aferente produselor accizabile supuse marcării și contribuțiile prevăzute de art. 363 alin.1 lit.a și b din Legea nr.95/2006.

Instanța a constatat că această reglementare a fost încălcată de către reclamantă prin diminuarea sumei lunare datorate reprezentând accize, prin introducerea în antrepozitul fiscal a unor produse ce au fost eliberate pentru consum.

În perioada septembrie 2006- septembrie 2007, reclamanta a încheiat 8 procese - verbale de distrugere de produse accizabile, unul în septembrie 2006, iar celelalte în anul 2007.

Potrivit art.166 alin.4 Cod fiscal, nu se consideră eliberarea pentru consum distrugerea de produse accizabile într-un antrepozit fiscal, datorată unor cazuri fortuite sau de forță majoră ori neîndeplinirii condițiilor legale de comercializare, în condițiile stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În Monitorul Oficial al României nr.589/27.08.2007 a fost publicat Ordinul MFP nr.918/2007 care prevede la art.5 alin.1 că, pentru ca distrugerea produselor accizabile în antrepozitul fiscal să nu fie considerată eliberare pentru consum, antrepozitul autorizat care se află în una dintre situațiile prev. la art.2-4 *trebuie ca înainte de*

efectuarea operațiunii de distrugere să solicite aprobarea autorității fiscale teritoriale unde este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe.

Organele de control au calculat în sarcina reclamantei accize în sumă de .X. lei, în mod corect, având în vedere că reclamanta nu a dovedit cazul fortuit, forța majoră sau neîndeplinirea condițiilor legale de comercializare ce a determinat distrugerea țigaretelor în antrepozitul fiscal, iar după apariția Ordinului MFP nr.918/2007 nu a respectat procedura reglementată de acest ordin pentru distrugerea produselor accizabile.

Procesele - verbal de distrugere nu fac nicio referire la motivele pentru care s-a procedat la distrugerea țigaretelor, nefiind însoțite de documente din care să rezulte că produsele distruse se încadrau în una din ipotezele reglementate de art.166 alin.4 Cod fiscal.

Este neîntemeiată susținerea reclamantei că, în ceea ce privește distrugerea produsele accizabile, organele fiscale se întemeiază pe o prevedere legală ce nu era în vigoare la momentul distrugerii, respectiv pe dispozițiile art.166 alin.6 Cod fiscal, care au intrat în vigoare la data de 01.10.2007, încălcând astfel principiu neretroactivității legii.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și din decizia de soluționare a contestației, organul fiscal a avut în vedere disp. art.166 alin.4 Cod fiscal, dispoziții ce au fost introduse în Codul fiscal de Legea nr.343/2006, fiind aplicabile de la 01.01.2007, dată de la care reclamanta a întocmit 7 procese - verbale de distrugere a produselor.

Mai mult, se constată că procesarea produselor din tutun constituie o operațiune ce se desfășoară sub supravegherea autorității fiscale, fiind reglementată de Titlul VII - Accize din Codul fiscal, operațiunile cu produse accizabile având loc sub supravegherea autorității competente, astfel cum rezultă din dispozițiile art.163 lit.c și e Cod fiscal.

Susține reclamanta că organul de inspecție fiscală a încălcat dispozițiile art.94 lit.e Cod procedură fiscală conform cărora inspecția fiscală are următoarele atribuții : stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.

Astfel, apreciază că a efectuat o plată dublă către bugetul de stat plătind acciza atât la momentul primei eliberări în consum a țigaretelor, cât și la data celei de-a doua scoateri din antrepozitul fiscal a țigaretelor returnate.

Sub acest aspect, instanța de fond a constatat că nu se poate reține efectuarea de către reclamantă a unei plăți duble, având în vedere că obligația de plată a accizelor stabilite în sarcina reclamantei s-a făcut în considerarea faptului că reclamanta a dedus din totalul accizelor datorate corespunzător livrărilor de produse din tutun în cursul unei luni, accizele din facturile în roșu, diminuându-se baza de impunere cu valoarea acestor facturi.

Diminuarea sumei datorate reprezentând accize din facturile în roșu constituie o restituire de accize, astfel încât în mod corect a fost stabilită obligația de plată a sumei de .X. lei și a accesoriilor în sumă de .X. lei, nefiind încălcat principiul evitării dublei impunerii și nici principiul proporționalității invocat de către reclamantă.

3.Rekursul declarat de reclamantă.

Împotriva acestei hotărâri reclamanta a formulat recurs invocând prevederile art.304 pct.9 Cod procedură civilă „când hotărârea pronunțată este lipsită de temei legal ori a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii”, solicitând modificarea în tot a sentinței recurate cu consecința admiterii cererii introductive de chemare în judecată, astfel cum a fost precizată.

În motivarea căii de atac, recurenta-reclamantă expune situația de fapt și susține în esență, că motivul întemeiat pe prevederile art.304 pct.9 Cod procedură civilă constă în interpretarea greșită a dispozițiilor legale incidente.

În dezvoltarea acestui motiv de modificare recurenta-reclamantă susține că:

Prima instanță a interpretat eronat dispozițiile legale și a aplicat în mod retroactiv legea fiscală.

Astfel Sentința recurată reține în mod eronat faptul că Societatea ar fi procedat greșit prin returnarea în antrepozit a țigaretelor returnate și deducerea contabilă a accizei, prima instanță dând o interpretare vădit eronată dispozițiilor legale aplicabile.

Aceasta deoarece societatea a procedat în mod corect la returnarea în antrepozitul fiscal a țigaretelor returnate.

În privința motivării din cuprinsul hotărârii potrivit căreia „reclamanta era autorizată ca antrepozit fiscal de producție și își desfășura activitatea în baza autorizației de antrepozit fiscal nr. RO .X.//26.08.2004 care îi permitea ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme și să expedieze produse accizabile, dar nu era autorizată să desfășoare activitate de distribuire și comercializare angro a produselor din tutun” arată că Societatea nu a desfășurat activități de distribuire a produselor din tutun, aceste atribuții revenind unei alte societăți din grup, respectiv SC .X. .X. .X. SRL.

Susține că totodată că a procedat în mod corect la regularizarea accizei de plată prin emiterea facturilor de retur.

Au fost astfel ignorate dispozițiile art.138 și 159 Cod fiscal care asimilează returnările de bunuri cu refuzurile parțiale sau totale de produse.

Sub acest aspect arată că prin sentința recurată au fost aplicate retroactiv dispozițiile OMFP nr.230/2006 la prezenta cauză, deși acest act a intrat în vigoare începând cu data de 13 iunie 2006, dispozițiile acestuia fiind aplicabile de la 01.01.2007, deci ulterior perioadei 2004 - 2006 în care Societatea a procedat la returnul produselor accizabile.

-Sentința recurată reține în mod eronat faptul că Societatea nu era îndreptățită să procedeze la distrugerea țigaretelor neconforme.

În conformitate cu dispozițiile art. 166 Cod fiscal, în perioada anterioară intrării în vigoare a OMFP nr. 918/2007, Societatea era pe deplin îndreptățită să distrugă în interiorul antrepozitului fiscal produsele accizabile ce nu mai îndeplineau condițiile de comercializare, ca urmare a scăderii gradului de umiditate în raport cu umiditatea standard pentru consum, datorită căreia aceste produse nu mai îndeplineau standardele de calitate impuse prin regulamentul intern.

-Sentința recurată a fost pronunțată cu încălcarea flagrantă a principiului unicității taxelor și evitării dublei impuneri în privința țigaretelor returnate în antrepozitul fiscal.

Astfel în privința cantității de 87% din țigaretetele returnate, Societatea a achitat acciza aferentă produselor returnate în antrepozitul fiscal de două ori, respectiv la a doua eliberare în consum și, din nou, ca efect al emiterii Deciziei de impunere.

Totodată, aceste principii sunt încălcate și în privința distrugerii țigaretelor neconforme în antrepozitul fiscal, reprezentând 3% din țigaretetele returnate.

În concluzie apreciază recurenta că hotărârea recurată încalcă atât principiul evitării dublei impuneri/unicității taxei, cât și principiul proporționalității și, pe cale de consecință, solicită să se dispună modificarea în tot a Sentinței recurate și admiterea acțiunii formulate de Societatea recurentă.

4. Apărarea intimatei-pârâte.

Intimata Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a formulat întâmpinare față de motivele de recurs înfățișate de recurenta-reclamantă solicitând respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței recurate în care au fost analizate aceleași argumente din cererea de chemare în judecată și reluate ca motive de recurs.

Totodată arată că SC .X. .X. SRL. a mai solicitat restituirea de acciza din partea autorității vamale într-o alta cauză asemănătoare care a făcut obiectul dosarului nr. .X./2/2009 cu termen de judecată data de 11.03.2011, cauză în care Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal s-a pronunțat prin Decizia nr..X./24.03.2011 în sensul respingerii recursurilor formulate de părți, reclamanta și ANAF și drept urmare menținerea ca legale și temeinice a celor constatate de autoritatea fiscal-vamala competentă prin actele administrativ- fiscale întocmite.

4. Probe noi administrate în recurs.

În recurs în conformitate cu prevederile art.305 Cod procedură civilă, recurenta a depus ca probe noi, înscrieri în susținerea argumentelor privind distrugerea de către Societatea recurentă a țigaretelor impropriei consumului respectiv , în extras, secțiunea "Calitatea produselor - viața de raft - produse finite" prin raportare la „Manualul de proceduri" al grupului din care Societatea face parte, respectiv grupul X International („X"), în scopul dovedirii susținerilor .X., potrivit cărora produsele având o vechime mai mare de 12 luni de la data fabricației nu mai pot fi comercializate, impunându-se distrugerea acestora.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului.

Recursul este nefondat.

Analizând sentința atacată prin prisma criticilor ce i-au fost aduse dar și a apărărilor formulate în raport de prevederile legale incidente, incluzând art.304¹ Cod procedură civilă și de actele și lucrările dosarului, Înalta Curte constată că nu subzistă motive de nelegalitate de natură a atrage fie casarea, fie modificarea hotărârii primei instanței, față de cele în continuare prezentate.

Recurenta-reclamantă SC .X. .X. SRL a investit instanța de contencios administrativ cu acțiune (așa cum a fost precizată) prin care solicitat anularea deciziei nr..X./15.12. 2009 din emisă de ANAF – DGSC, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală în privința constatărilor de la lit. C și lit. F din cuprinsul acestuia și a Deciziei de impunere prin care s-a stabilit în sarcina acestei Societăți o serie de obligații fiscale suplimentare în cuantum total de .X. RON, cu titlu de accize aferente Țigaretelor Returnate, calculându-se totodată și majorări de întârziere în suma de .X. RON sub motivarea că Societatea ar fi calculat, declarat și achitat accizele corespunzătoare produselor eliberate în consum cu nerespectarea legislației fiscale în vigoare, întrucât returul țigaretelor returnate în antrepozitul fiscal nu a fost efectuat cu înștiințarea prealabilă a organelor fiscale, precum și că Societatea nu ar fi îndeplinit condițiile stabilite de lege pentru ca distrugerea produselor accizabile în interiorul antrepozitului fiscal să nu fie considerată eliberare în consum.

Recurenta-reclamantă susține că în mod eronat prima instanță a reținut faptul că ar fi procedat greșit prin returnarea în antrepozit a țigaretelor și deducerea contabilă a accizei.

Contrar acestor critici, Înalta Curte constată că recurenta-reclamantă S.C. .X. .X. SRL a fost autorizată pentru perioada la care face referire ca antrepozit fiscal de producție și a desfășurat activitate în baza autorizației de antrepozit fiscal nr. RO .X. /26.08.2004, autorizație care îi permitea, să primească, să transforme și să expedieze produse accizabile, aceasta nefiind autorizată să desfășoare activitate de distribuție și comercializare angro a produselor din tutun, obligația de a declara aceasta activitate fiind prevăzută la pct.7 ind.3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 244 ind.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României așa cum s-a reținut de prima instanță și de intimata prin întâmpinare.

Conform art. 192 Cod fiscal, pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în .X.. Un produs accizabil este eliberat pentru consum în .X., în condițiile prevăzute la art.166.

Cum acciza pentru țigarete eliberate în comun a devenit exigibile la momentul acestei eliberare, după acest moment țigaretile nu pot fi primite în antrepozitul fiscal, în lipsa unei reglementări în acest sens și fără a fi declarată această activitate.

Referitor la motivul de recurs ce vizează interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale incidente, respectiv a dispozițiilor art.163 lit.c din Codul fiscal - în vigoare în perioada returnării produselor accizabile în antrepozitul fiscal (2004 - 2006): potrivit căroră „antrepozitul fiscal este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu și de norme”, susținerile recurente-reclamante nu pot fi reținute, nefiind relevante sub aspectul tezei probatorii potrivit căreia ar fi procedat în mod corect la restituirea în antrepozitul fiscal a țigaretelor și că în noțiunea de „deținere” din textul dispoziției legale este cuprinsa în mod obligatoriu ipoteza depozitarii produselor în antrepozitul fiscal atât înainte, cât și după eliberarea acestora în consum, respectiv în situația retragerii produselor accizabile de pe piață și depozitarii acestora în antrepozitul fiscal, spre exemplu în vederea distrugerii.

Aceasta deoarece aceste prevederi legale trebuie coroborate cu celelalte dispoziții din Codul fiscal, în vigoare la data primirii în antrepozit a țigaretelor eliberate în consum, nefiind reglementată posibilitatea reprimirii acestor produse deja ce au fost eliberate în consum chiar și reținând teza recurente-reclamante privind sensul dat temeiului „deținut” din cuprinsul textului citat se constată că în privința operațiunii de distrugere a țigaretelor ca și orice operațiune cu produse accizabile că aceasta se desfășoară sub controlul autorității fiscale, cu atât mai mult cea de distrugere unde se formează o echipa în acest sens.

Recurenta-reclamantă reia apărarea din cuprinsul acțiunii, în care a susținut că a procedat în mod corect la regularizarea accizei de plată prin emiterea facturilor retur.

Este real ca societatea recurentă a întocmit și depus la dosarul de fond un număr de 8 procese verbale de distrugere, pentru care a susținut că țigaretile erau neconforme și că nu mai puteau fi comercializate în condițiile „Manualului de proceduri al grupului din care face parte, însă aceste procese verbale nu sunt însoțite de documentele din care sa rezulte că produsele distruse se încadrau în una din ipotezele reglementate de art. 166 alin. (4) Cod fiscal.

Totodată așa cum s-a reținut, societatea recurentă a luat aceste măsuri de distrugere a țigaretelor fără acordul și supravegherea autorității fiscale teritoriale competente, deși procesarea produselor din tutun constituie o operațiune ce se desfășoară sub supravegherea autorității fiscale, fiind reglementată de Titlul VII - Accize din Codul fiscal, operațiunile cu produse accizabile având loc sub supravegherea autorității competente, astfel cum rezultă din dispozițiile art.163 lit.c și e Cod fiscal.

În privința cantității de 87% din țigările returnate, recurenta susține efectuarea unei plăți duble și în acest mod s-au încălcat principiile unicității taxelor și evitării dublei impuneri.

Raportul de inspecție fiscală nr..X./2009 se referă și la deducerea nelegală a sumei de .X. lei reprezentând accize pentru țigarette primite în antrepozit în perioada decembrie 2004 decembrie 2006, anterior eliberate în consum.

În mod corect prima instanță a constatat că nu se poate reține efectuarea de către reclamantă a unei plăți duble, având în vedere că obligația de plată a accizelor stabilite în sarcina reclamantei s-a făcut în considerarea faptului că această societate a dedus din totalul accizelor datorate corespunzător livrărilor de produse din tutun în cursul unei luni, accizele din facturile în roșu, diminuându-se baza de impunere cu valoarea acestor facturi.

Prin întocmirea și includerea facturilor în roșu în jurnalele de vânzări s-a urmărit diminuarea bazei de impozitare, atât a TVA, cât și a accizelor iar prin înregistrarea în contabilitate a valorii accizelor în roșu, recurenta-reclamanta și-a dedus fără drept din totalul accizei datorate în cursul unei luni acciza aferenta „retururilor” diminuând acciza de plată și celelalte taxe și contribuții, și în acest mod a încălcat dispozițiile art. 138 C. fiscal care reglementează ajustarea bazei de impozitare.

În concluzie, fiind în discuție deducerea nelegală a accizei pentru motivele arătate nu se poate reține că s-a efectuat o plată dublă așa cum susține recurenta-reclamantă fiind vorba de două operațiuni cu produse din tutun supuse reglementărilor fiscale.

2.Temeiul legal al soluției adoptate.

Față de împrejurarea că instanța de fond a interpretat în mod legal și corect prevederile normative anterior indicate raportate la situație de fapt expusă, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă, Înalta Curte, în temeiul art.312 alin.1 teza a-II-a Cod procedură civilă va respinge recursul ca nefondat.

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

Respinge recursul formulat de SC .X. .X. SRL .X. împotriva sentinței nr..X. din 9 noiembrie 2010 a Curții de Apel .X.- secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 7 martie 2012

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X