

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

Decizia nr.3120

Ședința publică de la 4 iunie 2009

Președinte: - Judecător
- Judecător
- Judecător
- Magistrat asistent

La 22 mai 2009 s-a luat în examinare recursul declarat de SC "C" SRL Iași împotriva sentinței civile nr.1650 din 28 mai 2008 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 22 mai 2009 iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 29 mai 2009 și apoi la 4 iunie 2009.

CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Obiectul acțiunii.

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel București Secția a -VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal reclamanta SC „C” SRL, în contradictoriu cu pârâtul A.N.A.F. a formulat contestație împotriva deciziei nr.374, emisă de pârât la 28.12.2007, prin care i-a fost comunicat modul de rezolvare a contestației formulate împotriva deciziei de impunere nr.*** din 27.08.2007.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în perioada 03.09.2003 17.XII.2004 a exportat către persoane fizice și juridice din Moldova și Ucraina, cu sediul în zona liberă, obiecte de mobilier achiziționate de la producători cu facturi fiscale, fără TVA.

A precizat că autoritatea vamală a acordat regim suspensiv de tranzit până la biroul vamal de frontieră sau biroul vamal al zonei libere, care au același statut, că potrivit art.23 alin.1 din Legea nr.244/2004 mărfurile și alte bunuri aflate în zona liberă se supun prevederilor Legii nr.141/1997 privind

Codul vamal al României, că în raport de faptul că a efectuat operațiuni de export nu datorează TVA calculat de organul de control.

Prin întâmpinare, pârâtul ANAF a invocat excepția lipsei de interes a formulării cererii de chemare în judecată iar pe fond a solicitat menținerea actului administrativ contestat ca fiind temeinic.

Soluția instanței de fond.

Prin sentința civilă nr.1650 din 28.05.2008 Curtea de Apel București a respins excepția privind lipsa de interes și a respins acțiunea reclamantei , ca neîntemeiată.

Instanța de fond a apreciat că reclamanta are interes ca pe calea contenciosului administrativ să se rețină că, prin decizia atacată i-a fost încălcat un interes legitim.

S-a mai reținut că, în perioada 03.09.2003 - 17.12.2004 reclamanta a efectuat livrări de mobilier către societățile B și N care își desfășoară activitatea în Zona Liberă livrări efectuate în baza unor declarații vamale de export care la rubrica 17 „țara destinație” au înscrisă mențiunea „țări și teritorii nespicate”.

Prin adresa nr.*/02.V.2007 Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal a comunicat organelor fiscale ca mărfurile mai sus menționate, au intrat în interiorul Zonei Libere cu DVTZ în valoare de * USD și au părăsit Zona Liberă tot în baza DVTZ cu valoarea totală de * USD, fără a se specifica destinația finală.

În ceea ce privește natura juridică a zonei libere, aceasta este considerată a fi parte integrantă din teritoriul statului român, potrivit art.2 din Legea nr.84/1992, fiindu-i aplicabilă legislația națională.

Astfel, cât timp dispozițiile art.143 alin.1 din Codul fiscal stabilesc că scutirea de taxa pe valoarea adăugată operează doar pentru bunurile străine introduse într-o zonă liberă direct din străinătate, instanța de fond a apreciat că această scutire nu poate fi aplicabilă și reclamantei pentru bunurile românești introduse în Zona Liberă de pe teritoriul României.

Prin urmare, având în vedere că reclamanta a livrat bunuri, respectiv mobilier către societățile B și N, societăți care își desfășoară activitatea în cadrul Zonei Libere, bunurile nefiind expediate în afara țării, societatea reclamantă avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, întrucât aceste livrări reprezintă operațiuni impozabile care se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Instanța de fond a mai reținut că majorările de întârziere calculate în sarcina reclamantei în cuantum de * lei, au fost calculate în mod corect de organele fiscale, iar în raport de principiu de drept „*accessorium sequitur principale*” acestea sunt datorate.

Instanța de recurs.

Împotriva acestei hotărâri reclamanta SC "C" SRL a declarat recurs criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În motivele de recurs s-a arătat că sentința a fost pronunțată cu aplicarea greșită a legii.

S-a precizat că în baza art.160 alin.2 din HG nr.1114/2001, mărfurile vămuite la export în interiorul țării se supun regimului de tranzit vamal până la frontieră, că acesta are caracterul unui regim vamal suspensiv și că livrările efectuate de reclamantă se înscriu în această categorie de regim vamal.

Recurenta a motivat că potrivit art.131 alin.4 Cod fiscal bunurile aflate în regim vamal suspensiv nu se cuprind în sfera de aplicare a TVA.

Ulterior au fost detaliate motivele de recurs, în sensul că livrările se încadrează în dispozițiile art.81 alin.1 din Codul vamal, potrivit cărora regimul de export constă în scoaterea definitivă a mărfurilor românești de pe teritoriul României și că potrivit art.126 alin.2 Cod vamal, mărfurile românești pot fi introduse în zonele libere cu respectarea condițiilor stabilite pentru exportul de mărfuri.

A precizat recurenta că din declarațiile vamale de export depuse rezultă că mărfurile au fost plasate în regim de export, destinația livrării fiind „țări și teritorii nespecificate”, așa încât nu sunt aplicabile dispozițiile art.1 alin.3 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxe pe valoarea adăugată.

Examinând actele și lucrările dosarului, legislația aplicabilă și motivele de recurs, Înalta Curte reține următoarele:

Situația de fapt în cauză.

În perioada 01.05.2003 – 17.XII.2004, reclamanta a afectat livrări de mobilier către o serie de firme din zona liberă, care la rândul lor au exportat bunurile către persoane fizice din Ucraina.

În declarația vamală de export întocmită de reclamantă nu este indicată țara de destinație.

Autoritatea fiscală a stabilit în sarcina reclamantei TVA de plată și accesorii pentru aceste livrări, cu mențiunea că pentru livrările de bunuri în zona liberă nu se aplică scutirea de TVA cu dreptul de deducere.

Reglementare legală.

Regimul zonelor libere a fost reglementat prin Legea nr.84/1992, modificată începând cu 15 septembrie 2004, prin Legea nr.224/2004.

Sub aspectul taxei pe valoarea adăugată au incidența în cauză prevederile din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și ale HG nr.598/2002, iar începând cu 11 ianuarie 2004 dispozițiile codului fiscal, precum și ale Codului vamal al României.

Legea nr.345/2002, art.11: Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată: exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, bunurile comercializate prin magazinele duty-free, precum și prin magazinele situate în aeroporturile internaționale după locurile stabilite pentru efectuarea controlului vamal la ieșirea din țară;

HG nr.598/2002 art.27 alin.1): Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și bunurile comercializate prin magazinele duty-free. **Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de persoane impozabile pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.**

HG nr.598/2002 art.1 alin.3: **Operațiunile desfășurate în interiorul zonelor libere**, precum și livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate din România pentru unități din zonele libere și cele efectuate de unități din zonele libere pentru unități din România **sunt considerate operațiuni efectuate în România**, fiind supuse regulilor prevăzute de lege privind taxa pe valoarea adăugată.

Legea nr.84/1992 art.2: **Zonele libere fac parte integranta din teritoriul statului român și li se aplica legislația națională.** Supravegherea vamala se face numai la limita zonelor libere.

Legea nr.224/2004 art.2: **Zona libera este o zona geografică a teritoriului României**, în care operatorii desfășoară activități, iar mărfurile, mijloacele de transport și alte bunuri se supun prevederilor Legii nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, cu modificările ulterioare. Supravegherea vamală se face numai la limita zonelor libere.

Art.126 alin.2 Cod vamal: **Mărfurile românești pot fi introduse în zonele libere, cu respectarea condițiilor stabilite pentru exportul de mărfuri.**

Art.84 alin.2 lit.b Cod vamal :Regimurile vamale sunt definitive sau suspensive.

Din categoria regimurilor vamale definitive fac parte: exportul, care constă în scoaterea mărfurilor din țară;

Art.81 alin.1: **Regimul de export consta în scoaterea definitiva a mărfurilor românești de pe teritoriul României.**

Pentru a se verifica legalitatea și temeinicia actului de control, precum și a sentinței primei instanțe, Înalta Curte va proceda la analiza incidenței textelor enunțate asupra situației de fapt existente în cauză.

Zona liberă în sensul legii nr.84/1992 în vigoare la data efectuării livrărilor, este o **zonă geografică a teritoriului României**, căreia i se aplică

legislația națională, iar prin modificarea adusă acestei legi s-a prevăzut expres că mărfurile din zona liberă se supun prevederilor din Legea nr.141/1997 privind codul vamal al României.

Potrivit art.126 alin.2 din Codul vamal al României, **mărfurile românești pot fi introduse în zonele libere, cu respectarea condițiilor stabilite pentru exportul de mărfuri.**

Având în vedere legislația aplicabilă expusă mai sus Înalta Curte reține că potrivit art.11 alin.1 lit.a din Legea nr.345/2002 este scutit de taxa pe valoarea adăugată, **exportul de bunuri.**

Noțiunea de export de bunuri este definită în art.27 alin.1 din HG nr.598/2002. Astfel, potrivit textului enunțat **exportul** constă în **livrări de bunuri** efectuate de persoane impozabile pentru beneficiari **cu sediul în străinătate** și care sunt transportate în **afara teritoriului țării**, cu îndeplinirea formalităților de export.

Se constată că textul art.126 alin.2 Cod vamal impune condiția exportului de mărfuri, ceea ce presupune ca livrarea de bunuri să se efectueze către beneficiari cu sediul în străinătate și să fi fost transportate în afara țării.

În speță beneficiarii nu au sediul în străinătate, iar mărfurile nu au fost transportate în afara țării, pentru că zona liberă face parte din teritoriul național. Așadar nu a avut loc un export de mărfuri, în sensul legislației române.

De precizat este faptul că potrivit art.11 alin.1 lit.a din Legea nr.345/2002, numai exportul de mărfuri beneficiază de scutire de TVA.

În detalierea acestei prevederi legale, în art.1 alin.3 din HG nr.598/2002 s-a prevăzut expres că livrările de bunuri efectuate din România pentru unități din zonele libere **sunt considerate operațiuni efectuate în România, fiind supuse regulilor prevăzute de legea pentru taxa pe valoarea adăugată.**

De altfel, și potrivit prevederilor art.143 alin.1 din Codul fiscal erau scutite de plata taxei pe valoarea adăugată **numai livrările de bunuri expediate în afara țării.**

Față de prevederile legale analizate se constată că reclamanta datora taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri efectuate pentru unități din zona liberă, acestea neîndeplinind condiția de a fi livrate în afara țării.

În ceea ce privește susținerea că mărfurile vămuite în interiorul țării, pentru export, se supun regimului vamal suspensiv, Înalta Curte arată că reclamanta a efectuat livrări de mărfuri către o zonă liberă, fără a se pune în discuție tranzitul mărfurilor sau antrepozitul acestora, și beneficiul regimului vamal suspensiv.

Și susținerea privind aplicabilitatea art.81 alin.1 din codul vamal, nu produce efecte sub aspectul caracterizării regimului vamal.

Textul respectiv face parte din reglementarea vamală privind exportul, iar analiza acestuia relevă aceleași elemente, respectiv faptul că regimul de export constă în **scoaterea definitivă** a mărfurilor românești **de pe teritoriul României**.

Așa cum s-a explicat și mai sus mărfurile nu au fost scoase de pe teritoriul României, pentru că zona liberă este componentă a teritoriului României.

Având în vedere considerentele prezentei decizii, în baza art.312 Cod procedură civilă, recursul se va respinge, sentința primei instanțe fiind legală și temeinică, iar criticile aduse în recurs sunt nefondate.

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de SC" C" SRL Iași împotriva sentinței civile nr.1650 din 28 mai 2008 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 4 iunie 2009.

JUDECĂTOR, JUDECĂTOR, JUDECĂTOR,

MAGISTRAT ASISTENT,