

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

**Decizia nr. 3453**

**Dosar nr. .X.**

**Ședința publică din 4 noiembrie 2015**

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat-asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X. împotriva sentinței civile nr .X. din 20 februarie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns recurenta-reclamantă S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentată de avocat .X., și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, reprezentată de consilier juridic .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei, învederând instanței faptul că pricina se află la al doilea termen, acordat în ședința publică din 4 mai 2015, la cererea recurentei-reclamante pentru imposibilitate de prezentare a apărătorului ales.

Nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte apreciază cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților asupra recursului.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, solicită admiterea recursului astfel cum a fost formulat, pentru motivele expuse, pe larg, în scris. Arată că sentința atacată este nelegală și netemeinică, fiind dată cu aplicarea greșită a legii, respectiv a H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal. Astfel, obligațiile ce i s-au pus în vedere nu sunt prevăzute de Codul fiscal, neavând obligația verificării autenticității autorizației de operator economic comerciant de tutun. Prin urmare, se impune modificarea în tot a sentinței recurate și admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată, în sensul anulării Deciziei nr.

.X./22.02.2012 emise de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.. Precizează că nu solicită cheltuieli de judecată.

Intimata-pârâtă, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului și menținerea, ca temeinică și legală, a hotărârii recurate, pentru motivele dezvoltate în scris, prin întâmpinare.

## ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **I. Circumstanțele cauzei**

#### *1. Obiectul acțiunii și procedura derulată în fața primei instanțe*

Prin acțiunea înregistrată, la data de 16 august 2012, pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., anularea Deciziei nr. .X./22.02.2012 emise de A.N.A.F., prin care i-a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./28.06.2011 emise de D.R.A.O.V. .X., și anularea Deciziei de impunere nr. .X./28.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa.

Reclamanta a arătat că, urmare a inspecției fiscale desfășurate în perioada 07.03.2011-28.06.2011, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.06.2011, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./28.06.2011, s-a constatat că a desfășurat operațiuni comerciale cu S.C. .X. S.R.L., angajându-se, conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./20.12.2009, să vândă către această societate cantitatea totală de x tone tutun .X. parțial prelucrat sub formă de strips din recolta anului 2009.

Astfel, la solicitarea S.C. .X. S.R.L., la data de 05.01.2010, a procesat blendul de tutun .X. PC1, din care cantitatea de .X. kg a fost livrată cu AE nr. .X./12.01.2010 și vândută cu factura nr. .X./12.01.2010 în valoare de .X. lei fără TVA.

S-a constatat faptul că S.C. .X. S.R.L. nu deținea autorizația de operator economic comerciant de tutun brut și/sau prelucrat parțial, autorizația nr. x/07.08.2009 dovedindu-se a nu fi autentică în opinia organelor de inspecție fiscală.

A susținut reclamanta că nu poate fi responsabilă pentru nedeținerea unei autorizații autentice de către partenerul său de afaceri, cu atât mai mult cu cât, la momentul desfășurării operațiunii comerciale, S.C. .X. S.R.L. i-a prezentat în original și copie autorizația de operator economic nr. x/27.08.2009.

În consecință, raportat la dispozițiile art. 42.1. din H.G. nr. 44/2004, pe care le-a respectat întocmai, stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în sarcina sa este o măsură netemeinică și nelegală, neexistând niciun temei legal care să oblige societatea să verifice autenticitatea autorizației.

A mai arătat că organele fiscal nu i-au prezentat înscrisurile din care rezultă nevalabilitatea autorizației, pe motiv că acestea se referă la constatările altor organe asupra activității economice a S.C. .X. S.R.L.

*Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare, solicitând respingerea acțiunii ca nefondate.*

Pârâta a invocat legalitatea impunerii contestate, atât timp cât beneficiarul S.C. .X. S.R.L. nu deținea autorizație de operator economic

comerciant de tutun brut și/sau prelucrat parțial, eliberată de organul

vamal competent, iar reclamanta a efectuat operațiunea comercială fără să se fi informat cu privire la îndeplinirea dispozițiilor legale în ce privește autorizarea partenerului său, la autoritatea vamală competentă, deși deținea o asemenea autorizație de comerciant și cunoștea prevederile legale pentru eliberarea ei.

A invocat pârâta prevederile art. 162, 174 alin.(1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 42.1. din H.G. nr. 44/2004, potrivit

cărora tutunul brut sau tutunul parțial prelucrat nu poate fi comercializat

decât către un operator economic comerciant detonator al unei autorizații special în acest sens.

Astfel, din adresa nr..X./02.12.2012 emisă de Garda Financiară - Comisariatul General către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, rezultă că autorizația nr. x/27.08.2009 aparținând S.C. .X. S.R.L. nu este eliberată de autoritatea vamală competentă, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., și, mai mult, la nivelul D.J.A.O.V. .X., în cuprinsul registrului de autorizații emise în anul 2009 nu există nicio înregistrare referitoare la autorizarea S.C. .X. S.R.L., așa cum este menționat în autorizație, nici măcar o cerere de autorizare.

Și pârâta Direcția Regională Pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată, formulând aceleași apărări ca pârâta A.N.A.F.

## 2. Hotărârea primei instanțe

Prin sentința civilă nr .X. din 20 februarie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins, ca nefondată, acțiunea reclamantei.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța a constatat că, prin Decizia de impunere nr. .X./28.06.2011 emisă de pârâta D.R.A.O.V. .X. în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. .X./27.06.2011, s-au stabilit în sarcina reclamantă următoarele obligații fiscal suplimentare:

- .X. lei accize
- .X. lei dobânzi de întârziere aferente accizelor
- .X. lei penalități de întârziere aferente accizelor

Pentru a se dispune în acest sens s-a reținut că, în baza contractului de vânzare cumpărare .X./12.03.2009, încheiat cu .X., reclamanta a achiziționat cantitatea totală de .X. kg tutun brut varietatea .X., cu factura fiscală nr. .X./16.11.2009.

Valorificarea produselor finite rezultate urmare a operațiunilor de prim procesare s-a realizat prin vânzare către mai mulți beneficiari, printre care și S.C. .X. S.R.L., căreia i-a vândut cantitatea de .X. kg produse finite - strips PC1, fiind emisă factura fiscală nr. .X./12.01.2010.

Întrucât s-a constatat neautenticitatea autorizației nr..X./27.08.2009 prezentată de S.C. .X. S.R.L., s-a reținut de către organele fiscale că reclamanta a încălcat prevederile pct. 42.1 alin.(1) pct. 2 din H.G. nr. 44/2004, comercializând cantitatea de tutun mai sus menționată către un operator economic care nu deține autorizație de operator economic

comerciant de tutun brut și/sau prelucrat parțial, motiv pentru care

reclamanta trebuie să plătească accizele pentru această cantitate de tutun.

Prin Decizia nr. .X./22.02.2012 emisă de ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a fost respinsă, ca neîntemeiată, contestația administrativă formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere mai sus menționate, reținându-se că reclamanta avea obligația de a verifica autenticitatea autorizației prezentată de partenerului său de afaceri, pentru că deținea, la rândul său, o asemenea autorizație și cunoștea prevederile legale pentru eliberarea ei, dată fiind natura obiectului său de activitate.

Reclamantei i-a fost prezentată de către S.C. .X. S.R.L. autorizația

de operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial

prelucrat nr..X./07.08.2009, pretins eliberată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Autorizația menționată s-a dovedit a fi falsă, după cum reiese din următoarele documente ale dosarului:

- adresa nr. .X./05.05.2011 a Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., care atestă faptul că „S.C. .X. S.R.L., CUI .X., cu sediul social în loc. .X., str. .X., jud. .X., NU figurează în evidențele noastre ca fiind autorizat în calitate de operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat”.

- adresa nr. .X./06.01.2011 emisă de M.A.I.-Serviciul Transporturi-Serviciul de Poliție Transporturi Maritime-Biroul de Investigare a Fraudelor, din care rezultă că „...documentul înaintat de dvs. în original, respectiv Autorizația de operator economic comerciant de tutun brut

și/sau parțial prelucrat nr.x/27.08.2009 aferentă S.C. .X. S.R.L. .X., jud. .X.,

este fals, așa cum rezultă din concluziile raportului de constatare tehnică-științifică nr. .X./23.12.2010”.

- adresa nr..X./02.12.2010 emisă de Garda Financiară-Comisariatul General către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Crimă Organizată și Terorism, în care se menționează că „Cu această ocazie s-a stabilit că la nivelul D.J.A.O.V. .X. - în cuprinsul Registrului de autorizații emise în anul 2009 - nu se regăsește nici o înregistrare referitoare la autorizarea S.C. .X. S.R.L. ca operator economic comerciant de tutun brut și/sau

parțial prelucrat, așa cum este menționat în Autorizația de operator

economic comerciant de tutun brut și/sau parțial prelucrat nr..X. din

27.08.2009. S-a stabilit, de asemenea, faptul că din verificarea Registrului intrare-ieșire al D.J.A.O.V. .X., în perioada.X..08.2009- 27.08.2009, nu figurează nici o cerere a S.C. .X. S.R.L. pentru autorizarea ca operator economic comerciant de tutun brut și/sau parțial prelucrat”.

A apreciat instanța de fond, în ceea ce privește aspectul dacă organele fiscale puteau face aplicarea pct. 42.1 alin. (1) pct. 4 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, că obligația de verificare a autenticității autorizației prezentate de beneficiar derivă din însăși interdicția instituită de prevederile pct. 42.1 alin.(1) pct. 2 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de a comercializa tutun brut sau tutun parțial prelucrat unor persoane și din consecința pe care o antrenează comercializarea unor astfel de produse către operator care nu dețin autorizație, care impuneau reclamantei obligația unei diligențe specifice

unui profesionist în materie, data fiind natura obiectului său de activitate.

De altminteri, tocmai pentru a se asigura posibilitatea manifestării eficiente a acestei diligențe, în temeiul pct. 7 din anexa 3 la Ordinul A.N.A.F. nr. 800/2008, pe site-ul A.N.V. se publică și se actualizează la două săptămâni lista operatorilor economici înregistrați la autoritatea competentă ca deținători de autorizații, listă pe care S.C. .X. S.R.L. nu a figurat și pe care reclamanta nu a consultat-o.

Potrivit acestui text, „Autoritatea vamală are obligația organizării evidenței autorizațiilor emise, prin înregistrarea acestora într-un registru special de evidență a operatorilor economici care comercializează tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat. De asemenea, va asigura publicarea pe site-ul Autorității Naționale a Vămilelor a listei cuprinzând acești operatori economici, listă care va fi actualizată lunar până la data de 15 a lunii următoare celei în care au fost emise autorizațiile”.

Astfel, a apreciat Curtea că rațiunea instituirii acestei obligații privind publicitatea deținătorilor de autorizații este tocmai aceea de a se veni în întâmpinarea comercianților și de le asigura posibilitatea verificării autenticității eventualelor autorizații prezentate de beneficiar, minimă diligență pe care reclamanta nu a depus-o.

### *3. Recursul exercitat în cauză*

Prin cererea de recurs întemeiată pe dispozițiile articolului 304 pct. 9

VCPC recurenta – reclamantă SC .X. SRL .X. a susținut că aceasta, în

calitate de vânzător-operator economic comerciant de tutun brut și/sau

tutun parțial prelucrat, avea o singură obligație, respectiv cea de a livra

tutun către un alt operator economic ce prezenta o autorizație prevăzută la

articolul 1 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

Plecând de la această obligație pe care recurenta reclamantă și-a îndeplinit-o, a învederat în continuare că nu-i poate fi atrasă răspunderea fiscală la aproape un an de la data livrării, nefiindu-i imputabil faptul că partenerul său contractual nu deținea o autorizație eliberată de autoritatea fiscală competentă.

Dat fiind faptul că s-a pus în discuție valabilitatea autorizației prezentate de SC .X. SRL, recurenta reclamantă a arătat că nu există o dispoziție legală care să dea în sarcina furnizorului de produse accizabile obligație verificării autenticității unei astfel de autorizații prezentate de cumpărător, acestuia din urmă revenindu-i toată răspunderea pentru folosirea acestui document cu regim special.



În legătură cu aspectele reținute de prima instanță, referitoare la  
"diligența unui bun profesionist în materie, dat fiind obiectul de activitate  
al recurente reclamate SC .X. SRL .X." aceasta a reliefat că-i este cu  
neputință să deruleze activități de investigație specifice organelor statului  
pentru a verifica în ce măsură autorizația deținută de SC .X. SRL respectă  
prevederile fiscale ce-i sunt aplicabile.

#### *4. Apărările intimatei*

Intimata pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin  
întâmpinarea depusă la filele 19-24 din dosar, a solicitat respingerea  
recursului ca nefondat și menținerea sentinței de fond ca fiind legală și  
temeinică. A reluat intimata ANAF susținerile sale din cuprinsul deciziei

de soluționare a contestației nr. .X./22.02.2012 și din întâmpinarea depusă

la dosarul de fond, fără a arăta și alte aspecte referitoare la hotărârea ce

formează obiectul recursului de față.

## **II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului**

### *1. Argumentele de fapt relevante*

Recursul declarat de recurenta SC .X. SRL .X., întemeiat pe motivul de casare prevăzut de art. 304 pct. 9 VCPC, este nefondat pentru următoarele considerente:

Decizia de impunere nr. .X./28.06.2011, contestată în procedura administrativă obligatorie și supusă examinării în prezenta cauză, a fost emisă de intimata pârâtă A.N.A.F – Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru nerespectarea de către contribuabilul fiscal SC .X. SRL .X. a prevederilor pct. 4<sup>2.1</sup> alin.(1) și ale pct.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în sensul că a comercializat cantitatea de .X. kg tutun parțial prelucrat către un operator economic ce nu deține autorizație de operator economic comerciant de tutun brut și/sau parțial prelucrat, fapt pentru care a intervenit plata accizei pentru această cantitate livrată către SC .X. SRL .X..

Toate alegațiile recurentei reclamante pe fundamentează pe ideea că, fiindu-i prezentată autorizația de operator economic comerciant de tutun brut și/sau parțial prelucrat de către societatea comercială căreia i s-a livrat produsul accizabil, vânzătorul SC .X. SRL .X. era exonerat de obligația de a verifica veridicitatea acestei autorizații, nefiind impusă în sarcina sa nicio obligație de acest fel prin vreo normă legală.

Raționamentul recurente reclamate este unul eronat, ce se îndepărtează de la sensul prevederilor legale ce reglementează regimul juridic al comercializării produselor accizabile, supuse unei autorizări obligatorii pentru exercitarea acestei activități economice.

Potrivit prevederilor art. 174 din Codul fiscal, explicitate prin pct. 4<sup>2.1</sup> alin.(1), pct.2 din H.G. nr. 44/2004, „ tutunul brut sau tutunul parțial prelucrat nu pot fi comercializate decât către un alt operator economic comerciant deținător al unei autorizații prevăzute la pct. 1 sau către un antrepozit fiscal din domeniul tutunului prelucrat. “

Sanctiunea nerespectării regimului juridic al existenței autorizațiilor conferite pentru părțile implicate într-o tranzacție având ca obiect tutunul brut și/sau tutunul parțial prelucrat este prevăzută în alin. (4) din același punct al normelor metodologice ( pct. 4<sup>2.1</sup>), anterior menționat, în care se arată că „în cazul livrării produselor prevăzute la pct. 1 către alți operatori economici decât cei prevăzuți la pct. 2, intervine plata accizelor calculate la nivelul accizelor datorate pentru alte tutunuri de fumat.”

Singura modalitate legală de a verifica dacă operatorul economic către care se intenționează a fi efectuată livrarea tutunului accizabil este deținător de autorizație obținută conform legii este cea de verificare a listei autorizațiilor valabile, publicată pe site-ul Autorității Naționale a Vămilelor.

Potrivit art. 7 din Instrucțiunile cuprinse în Ordinul nr. 800/2008 emis de A.N.A.F, “autoritatea vamală are obligația organizării evidenței autorizațiilor emise, prin înregistrarea acestora într-un registru special de evidență a operatorilor economici care comercializează tutun brut și/sau tutun parțial metodologice ( pct. 4<sup>2.1</sup>), anterior menționat, în care se arată că „în cazul livrării produselor prevăzute la pct. 1 către alți operatori economici decât cei prevăzuți la pct. 2, intervine plata accizelor calculate la nivelul accizelor datorate pentru alte tutunuri de fumat.”

De asemenea, va asigura publicarea pe site-ul Autorității Naționale a Vămilelor a listei cuprinzând acești operatori economici, listă care va fi actualizată lunar până la data de 15 a lunii următoare celei în care au fost emise autorizațiile. “

Această activitate de evidență este organizată pentru a conferi posibilitatea reală de informare către toți operatorii economici care

realizează operațiuni de comercializare a unor produse de tipul tutunului brut și /sau parțial prelucrat, pentru care este necesară autorizarea comerciantului, pentru a preveni incidența sancțiunii prevăzute de pct. 4<sup>2.1</sup> alin.(4) din HG nr. 44/2004, în referire la art. 174 din codul fiscal.

Este de observat că recurenta reclamantă, deținătoare, la rândul său, a unei astfel de autorizații, este prezumată a fi în cunoștință de cauză asupra efectelor pe care le produce activitatea de comercializarea a tutunului brut și/sau parțial prelucrat către un alt operator economic care nu deține o autorizație asemănătoare sau deține una care nu este valabilă.

Recurenta reclamantă SC .X. SRL .X. nu a produs nicio dovadă în sensul îndeplinirii obligației de a verifica existența autorizației prezentate de partea căreia i-a livrat produsul accizabil, deși lista autorizațiilor valabile putea fi consultată pe site-ul Autorității Naționale a Vănilor.

În măsura în care ar fi existat această dovadă a verificării listei cu autorizații valabile și ar fi regăsit pe această listă și autorizația prezentată de SC .X. SRL s-ar fi considerat că recurenta reclamantă a manifestat diligența obligatorie în uzanțele comerciale pentru a realiza o operațiune de livrare scutită de plata accizei, conform legii.

Simpla prezentare de către un operator economic a unei autorizații pe care acesta o pretinde valabilă nu produce nicio consecință asupra partenerului său contractual care alege să realizeze livrarea în aceste condiții, acesta din urmă neputându-se prevala în fața organelor fiscale de exonerarea sa de plata accizelor calculate asupra sa.

Susținerile recurtei reclamante referitoare la lipsa mijloacelor necesare pentru a realiza investigații în vederea verificării autenticității autorizației prezentate de SC .X. SRL nu prezintă nicio relevanță asupra problemei de drept care a general acest litigiu, cât timp impunerea fiscală asupra SC .X. SRL .X. s-a datorat lipsei de diligență a acesteia în efectuarea minimelor cercetări privind existența unei astfel de autorizații pe lista acreditată de organul fiscal din site-ul Autorității Naționale a Vănilor.

## *2. Temeiul de drept al soluției pronunțate*

Pentru toate aceste considerente, Înalta Curte, în raport de prevederile art. 312 VCPC, coroborat cu dispozițiile art. 304 pct. 9 VCPC, va respinge recursul declarat în cauză ca nefondat, menținând ca legală și temeinică sentința civilă nr .X./20.02.2013 a Curții de Apel .X., secția a VIII a contencios administrativ și fiscal.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
D E C I D E :**

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X. împotriva sentinței civile nr .X. din 20 februarie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 4 noiembrie 2015.

xxxxxxx