

ROMANIA
INALTA CURTE DE CASATIE §1 JUSTITIE SECTIA
DE CONTENCIOS ADMINISTRATE §1 FISCAL

Decizia nr.701

Dosar nr.843/59/2007

ședinta de la 21 februarie 2008

Președinte: Gabriela Victoria BTrsan	- judecator, Președinte Sectie
Emanuel Albu	-judecator -
Carmen Hie	judecator
Bogdan Georgescu	- magistrat-asistent

La data de 14 februarie 2008, au fost luate in examinare recursurile declarate de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X, in nume propriu si pentru Autoritatea Nationala a Vamilor, si de Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad in reprezentarea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, impotriva sentintei civile nr.X din 10 X 2007 a Curtii de Apel X - Sectia de contencios administrativ si fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate in incheierea cu data de 14 X 2008, iar pronuntarea deciziei a fost amanata la data de 21 X 2008.

CURTEA

Asupra recursurilor de fata;

Din examinarea lucrarilor din dosar, constata urmatoarele:

Prin cererea de chemare in judecata, inregistrata la data de 7 X2007 pe rolul Curtii de Apel X - Sectia de contencios Administrate sj fiscal, reclamanta S.C. X S.R.L. - X, in contradictoriu cu paratele Directia Regionala Varmala X (D.R.V. X), Autoritatea Nationala a Vamilor (A.N.V.) si Agentia Nationala de Administrare Fiscala (A.N.A.F.), a solicitat instantei sa dispuna:

anularea Deciziei nr.X/31.X.2007 emisa de D.R.V. X pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal;

anularea Deciziei nr. X/23.X.2007 emisa de A.N.A.F., prin care a fost respinsa contestatia formulata impotriva Deciziei de regularizare;

obligarea paratelor la plata cheltuielilor de judecata.

Prin sentinta civila nr.X din 10 X 2007, Curtea de Apel X - Sectia de contencios administrativ si fiscal a admis actiunea reclamantei si a dispus anularea deciziei de regularizare si a defciziei prin care a fost solutionata contestatia societatii.

In motivarea sentintei pronuntate, Curtea de apel a retinut, in esenta, aspectele aratate in continuare.

In perioada decembrie-martie 2005, S.C. X" S.R.L. - X a efectuat 13 importuri constand in utilaje pentru desfasurarea obiectului sau de activitate cu exonerarea de la plata in vama a TVA, conform art. 157 alin.(3) din Codul fiscal, beneficiind de certificate de exonerare de plata in vama a TVA, conform art.2 alin.(49 din Normele privind procedura de abordare a certificatelor de exonerare de la plata in vama a taxei pe valoarea adaugata pentru importurile prevazute la art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1219/2004.

Cu ocazia controlului vamal ulterior, s-a constatat ca S.C. X" S.R.L. - x a vandut bunurile impoirtate catre S.C. X" S.A. – X.

Pe baza acestei constatari, D.R.V. X, prin decizia de regularizare, a retinut in sarcina societatii reclamante obligatia de a plata a sumei de X lei, reprezentand TVA si majorari de intarziere, datorata in baza art.144 lit.c) din Legea nr.141/1997, coroborate cu art.394 alin.(2) din H.G. nr.1194/2001, art. 136 si art.157 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal si art.2 alin.(4) din Norma aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1219/2004, ca urmare a incalcarii art.71 din Legea nr.141/1997 prin schimbarea destinatiei marfurilor constand Tn vanzarea acestora catre S.C.X S.A. - X.

Curtea de apel a retinut ca temeiul de drept al emiterii deciziei de relgularizare il reprezinta prevederile: art.144 lit.c) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal (aplicabil raportului juridic dedus judecatii; Legea nr.141/1997 a fost abrogata de Legea nr.86/2006 privind Codul vamal al Romaniei), potrivit carora „Datoria vamala ia naștere și in urmatoarele cazuri

utilizarea marfurilor in alte scopuri decat cele stabilite pentru a beneficia de scutiri, exceptari sau reduceri de taxe vamale";

art.394 alin.(2) din Regulamentul de aplicare a Codului vamal, aprobat prin H.G. nr. 1114/2001 (aplicabil raportului juridic dedus judecatii; H.G. nr. 1114/2001 a fost abrogata de H.G. nr.707/2006), potrivit carora: in cazul in care marfurile urmeaza sa fie utilizate in alte scopuri decat destinatia declarata sau autoritatea vamala constata ca au fost utilizate in alte scopuri, sunt aplicabile prevederile art.71 din Codul vamal al Romaniei";

art.136 si art. 157 alin.(3) din Codul fiscal, conform carora in cazul unui import de bunuri, taxa pe valoarea adaugata devine exigibila la data cand se genereaza drepturi de import pentru bunurile respective, conform legislatiei vamale in vigoare", respectiv „Prin derogare de la alin. (2), nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata care au obtinut certificatele de exonerare prevazute la alin. (4), pentru urmatoarele ... a) importul de masini industriale, utilaje tehnologice, instalatii, echipamente, aparate de masura si control, automatizari, destinate realizarii de investitii, precum si importul de masini agricole si mijloace de transport destinate realizarii de activitati productive";

art.2 alin.(4) din Norma privind procedura de acordare a certificatelor de exonerare de la plata in vama a taxei pe valoarea adaugata pentru importurile prevazute la art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1219/2004, potrivit carora: in cazul masinilor industriale, utilajelor tehnologice, instalatiilor, echipamentelor, aparatelor de masura si control, automatizarilor, certificatele de exonerare de la plata in vama a taxei pe valoarea adaugata pot fi solicitate de importatorii care realizeaza investitii proprii".

Curtea de apel a constatat ca in mod eronat organele vamale au stabilit in sarcina societatii reclamante obligatia de plata a TVA in temeiul art.394 alin.(2) din Regulamentul de aplicare a Codului vamal, aprobat prin H.G. nr.1114/2001 care fac referire la

prevederile art.71 din Codul vamal, potrivit carora importatorii sau beneficiarii importului de marfuri destinate unei anumite utilizari, in cazul in care, ulterior declaratiei vamale, schimba utilizarea marfii, sunt obligati sa instiinteze inainte autoritatea vamala, care va aplica tarifar vamal corespunzator noii utilizari".

In acest sens, instanta a retinut ca S.C. X" S.R.L. - X nu a beneficiat de un tratament tarifar favorabil conform art.68 din Codul vamal, In sensul de reducere sau exceptare de drepturi vamale, asa cum sustine D.R.V. Timisoara, ci a beneficiat in mod legal de exonerarea de la plata in vama a TVA potrivit art. 157 alin.(3) din Codul fiscal in considerarea certificatelor de exonerare eliberate de D.G.F.P. X Tn temeiul Normei aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1119/2004.

Impotriva sentintei civile nr.x din 10 x 2007 a Curtii de Apel X- Sectia de contencios administrate si fiscal au declarat recurs Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X (fosta Directie Regionala Vamala X), in nume propriu si pentru Autoritatea Nationala a Vamilor, si Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad in reprezentarea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

In motivarea recursului declarat de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X, in nume propriu si pentru Autoritatea Nationala a Vamilor, recurenta-parata a sustinut, in esenta, urmatoarele: In temeiul art.304 pct.9 din Codul de procedura civila: Instanta de fond, in mod gresit, a retinut ca nu sunt aplicabile dispozitiile art.71 din Codul vamal si ale art.394 alin.(2) din Regulamentul de aplicare a Codului vamal, aprobat prin HG. Nr.1114/2001, intrucat SC x SRL x a beneficiat de exonerare de la plata in vama a TVA in vederea realizarii de investitii proprii, in temeiul art.157 ali.3 din Codul fiscal, iar nu in considerarea bunurilor importate.

Datorita imprejurarii ca a vandut ulterior bunurile importate catre S.C. X S.A. X, intimata-reclamanta S.C. X" S.R.L. - X nu a respectat conditia esentiala pentru acordarea exonerarii, si anume mentinerea destinatiei bunurilor - realizarea de investitii - fiind astfel incalcate prevederile art.71 din Codul vamal coroborat cu art.157 alin.(3) din Codul fiscal. Exonerarea de la plata Tn vama a TVA a fost acordata in vederea realizarii de investitii proprii si nu marfurilor importate. intimata-reclamanta nu este exonerate de la plata in vama a TVA pentru faptul ca a achitat si dedus TVA aferenta vanzarii bunurilor importate catre S.C. X" S.A. – X.

2. In motivarea recursului declarat de Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului X in reprezentarea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, recurenta-parata a sustinut, in esenta, urmatoarele:

I. In temeiul art.304 pet.7 din Codul de procedura civila, hotararea recurata nu cuprinde motivele de drept si rationamentele logico-juridice pe care se sprijina solutia pronuntata, in conditiile in care instanta de fond s-a rezumat doar la prezentarea situatiei de fapt si a textelor de lege aplicabile.

II. In temeiul art.304 pct.9 din Codul de procedura civila:

in mod legal organele de control au facut aplicarea art.71 din Codul vamal, intrucat intimata-reclamanta nu a folosit utilajele importate in vederea realizarii de investitii proprii, ci le-a comercializat catre o alta societate;

in mod gresit instanta de fond a retinut ca sumele reprezentand TVA pentru care societatea a beneficiat de exonerare nu reprezinta o taxa prevazuta la importul de marfuri;

in mod gresit a retinut instanta de fond ca art. 144 alin.(1) lit.c) din Legea nr.141/1997 este aplicabil doar pentru taxele vamale, iar nu si pentru TVA Tn vama;

in mod gresit a retinut instanta fondului ca importul cu obligatia de respectare a destinatiei finale a marfurilor

si importul reglementat de art. 157 din Codul fiscal sunt doua regimuri vamale care se exclud reciproc;

este eronata aprecierea instantei de fond referitoare la faptul ca nu a fost schimbata destinatia bunurilor. Prin concluziile scrise depuse la data de 21 februarie 2007, **ora** 14:11, recurenta-parata A.N.A.F. reitereaza in esenta sustinerile **din** pererea de recurs.

Prin intampinare, intimata-reclamanta S.C. X" S.R.L. - X solicita respingerea recursurilor declarate de organele fiscale sj vamale, sustinand ca hotararea **atacata** este temeinic motivata si reiterand in privinta aspectelor de fondj argumentele expuse in cererea de chemare in judecata.

Analizand recursurile formulate de recurentele-parate, prin **prisma** motivelor invocate, in raport cu dispozitiile art.304 si art.304¹ **din** Codul de procedura civila si cu legislatia aplicabila in materia supusa cenzurii instantei de control judiciar, Curtea, avand in **vedere** faptul ca ambele recursuri contin aceleasi sustineri, constata si rejine urmatoarele:

I. In ceea ce priveste sustinerea recurentelor-parate cu privire la nemotivarea hotararii atacate, aceasta urmeaza a fi inlaturata ca **lipsita** de suport legal deoarece:

Potrivit art.261 alin.(1) pct.5 din Codul de procedura civila, hotararea judecatoreasca trebuie sa cuprinda „motivele de fapt si de **drept** care au format convingerea instantei, cum si cele pentru care **s-au** inlaturat cererile partilor”.

Motivele de fapt si de drept la care se refera textul citat din **Codul** de procedura civila reprezinta elementele silogismului **judiciar**, premisele de fapt si de drept care au condus instanta la **adoptarea** solutiei din dispozitiv. Aceasta nu inseamna insa ca instanta este obligata sa raspunda punctual tuturor sustinerilor partilor care pot fi sistematizate in functie de legatura lor logica, iar hotararea pronuntata trebuie sa cuprinda motivele pe care se sprijina solutia adoptata și cele pentru care au fost admise sau respinse cererile partilor, iar nu sustinerile acestora.

Or, in cauza, rezulta din motivarea sentintei civile recurate ca instanta de fond, in adoptarea solutiei pronuntate, a avut in vedere **astfel**; sustinerile partilor cat si temeiurile de drept, hotararea cupirinzand expunerea situatiei de fapt, precum și argumentele pe **care**: instanta le-a avut in vedere la admiterea actiunii formulate de SC X SRL -X.

II. Prin Cel de-al doilea motiv de recurs care se regăsește, de asemenea, în ambele recursuri, în adoptarea soluției ce se va pronunța, Curtea a avut în vedere următoarele argumente:

În esență, problema de drept cu care instanța a fost investită, privește legalitatea exonerării intimății-reclamante S.C.X S.R.L. - X de la plata în vamă a TVA, în baza certificatelor de exonerare, conform art. 157 alin.(3) din Codul fiscal, pentru operațiunile de import al unor utilaje destinate realizării de investiții.

Or, sub acest aspect, este necontestat faptul că societatea reclamantă a efectuat în perioada supusă controlului importuri de utilaje pentru care a beneficiat de exonerare de la plata în vamă a TVA, potrivit certificatelor de exonerare obținute în baza art.2 din Norma aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1219/2004, în aplicarea art. 157 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal.

Dispozițiile art. 157 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, prevăd în mod expres că „nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele înregistrate ca platitori de taxă pe valoarea adăugată care au obținut certificatele de exonerare ... pentru ... importul de mașini industriale, utilaje tehnologice, instalații, echipamente, aparate de măsură și control, automatizări, destinate realizării de investiții, precum și importul de mașini agricole și mijloace de transport destinate realizării de activități productive”.

Îndeplinind cerințele expres prevăzute de textul citat din Codul fiscal, intimății-reclamantă a obținut documentul vamal (certificatul de exonerare), fără de care nu ar fi fost posibilă exceptarea de la plata în vamă a TVA pentru operațiunile de import efectuate.

Așa fiind, în mod legal, la data efectuării importurilor, intimății-reclamantă a beneficiat de exonerare de la plata în vamă a TVA.

Faptul că, ulterior, cu ocazia controlului efectuat, organele vamale au constatat că intimății-reclamantă a înstrăinat" utilajele importate către S.C. X S.A. - X, nu este de natură să conducă în mod automat la ideea că marfurile importate au fost utilizate în alt scop decât cel prevăzut de art. 157 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, respectiv realizarea de investiții, ceea ce ar atrage impunerea la plata TVA ca o sancțiune aplicată în situația schimbării destinației bunurilor, în sensul art.71 din Codul vamal, deoarece:

Potrivit art.71 din Codul vamal, importatorii sau beneficiarii importului de marfuri destinate unei anumite utilizări, în cazul în care, ulterior declarației vamale, schimba utilizarea marfii, sunt obligați să înștiințeze înainte autoritatea vamală, care va aplica regimul tarifar vamal corespunzător noii utilizări”.

I . În mod evident, conform acestui text din Codul vamal, rezultă cu claritate faptul că ceea ce determină aplicarea altui regim tarifar vamal, corespunzător noii

utilizari a marfurilor importate, este schimbarea utilizarii bunurilor ulterior declaratiei vamale.

Or, In cauza, beneficiarul marfurilor importate este S.C. X S.A. - X pentru care intimata-reclamanta a importat bunurile in baza contractului de comision nr.X/15.X.2005 (filele 50-53 la dosarul de fond).

Sub acest aspect, este necontestat faptul ca S.C.X S.A. – X beneficiarul marfurilor importate, a utilizat utilajele In scopul declarat de importator in numele sau, si anume pentru realizarea de investitii (utilizarea in activitatea de productie).

Cu privire la cele retinute mai sus, este de semnalat faptul ca nici la instanta de fond si nici in recurs, recurentele-parate nu au contestat ca beneficiarul utilajelor le-a utilizat potrivit destinatiei respective.

Avand in vedere atat dispozitiile art. 157 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, cat si dispozitiile art.71 din Codul vamal, Curtea apreciaza ca intentia legiuitorului a fost in mod evident aceea de a crea cadrul legal pentru stimularea investitiilor, prin acordarea de facilitati vamiale care sa permita o derulare mai rapida si mai eficienta a procesului de productie.

Astfel fiind, Curtea retine ca nu se poate da o interpretare pur formala dispozitiilor art.71 din Codul vamal, intrucat aceasta ar fi de natura sa lipseasca de continut dispozitiile art. 157 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, prin simpla derulare a unei operatiuni juridice de intermediere, cum este cea realizata in cauza in conditii strict legale prin incheierea si executarea unui contract de comision.

In privinta contractului de comision, se constata ca sunt incidente dispozitiile art.406 alin.1 din Codul comercial, potrivit „Comisionarul este direct obligat catre persoana cu care a contractat, ca si cum afacerea ar fi fost a sa proprie". In raport cu aceste dispozitii, Curtea retine ca, in mod legal, intimata-reclamanta S.C X S.R.L. - X a importat bunurile sj a incheiat contractul de vanzare-cumparare nr.X /15.X 2005 cu S.C. X SRL in nume propriu, „ca și cum afacerea ar fi fost a sa proprie".

Sub aspectul executarii contractului de comision, este de remarcat faptul ca, din analiza declaratiilor vamale de import (filele 67-79 la dosarul de fond) se constata ca intimata-reclamanta S.C. X" S.R.L. - X a importat echipamentele tehnologice mentionate in contractul de comision incheiat cu S.C. X S.A. - X, careia i le-a vandut ulterior sj a emis facturi fiscale (filele 54-66), in considerarea calitatii acestei ultime societati de comitent si beneficiar al utilajelor.

Mutatis mutandis, Inalta Curte are in vedere si jurisprudenta sa anterioara, sj anume: Decizia nr.X din 1 X 2005 si Decizia nr.X din 11 X 2005, publicate In Inalta Curte de Casatie si Justitie, Sectia de contencios administrativ si fiscal, Jurisprudenta pe anul 2005, X, X pag.238-242.

In raport de cele mai sus retinute, Curtea apreciaza ca solutia instantei de fond este legala si temeinica, in deplina concordanta cu cadrul legal aplicabil cauzei deduse judecatii, motiv pentru care, fata de dispozitiile art.312 alin.(1) teza a doua din Codul de procedural civila, cele doua recursuri urmeaza a fi respinse ca nefondate.

PENTRU ACESTE MOTIVE

IN NUMELE LEGII

DECIDE:

Respinge recursurile declarate de Directia Regionala pentru Accize sj Operatiuni Vamale X In nume propriu si pentru ; Autoritatea Nationala a Vamilor, si de Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului X in reprezentarea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, impotriva sentintei civile nr.x din 10 x 2007 a Curtii de Apel x - Sectia de contencios administrativ si fiscal.

Pronuntata in şedinta publica, astazi 21 X 2008.