

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

D E C I Z I A nr.338

Dosar nr.1093/57/2012

Ședința publică de la 30 ianuarie 2015

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

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. X SRL împotriva Sentinței nr. X/2013 din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel X – Secția de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-reclamantă S.C. X SRL, prin avocat X și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic X, lipsind intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recursul este declarat și motivat în termen și este legal timbrat.

Se mai învederează faptul că intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a depus la dosar întâmpinare, care a fost comunicată recurente-reclamante.

Recurenta-reclamantă S.C. X SRL, prin apărător, depune la dosar, în ședință publică, Hotărârea din 6 septembrie 2012 pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, comunicând un exemplar reprezentantului părții adverse.

Nemaifiind alte cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursul declarat.

Recurenta-reclamantă S.C. X SRL, prin apărător, solicită admiterea recursului astfel cum a fost formulat și modificarea în tot a sentinței atacate, cu consecința admiterii acțiunii și anulării Deciziei de impunere nr. X din ... iunie 2011, reiterând motivele expuse pe larg în cererea de recurs.

Apărătorul recurentei precizează faptul că sentința recurată a fost pronunțată cu încălcarea și aplicarea greșită legii, respectiv a dispozițiilor Codului fiscal, precum și a normelor de aplicare ale acestuia.

Mai arată faptul că întocmirea, depunerea și utilizarea Declarației Informative 394 este reglementată în anexa la Ordinul M.F.P. nr. 702/2007, care precizează în mod expres faptul că se pot identifica neconcordanțe și nu stări de fapt fiscale; că, în conformitate cu dispozițiile art.52-53 Cod procedură fiscală, contribuabilii au obligația de a furniza informațiile cerute prin declarațiile informative, responsabilitatea fiind a contribuabilului declarant, neputându-se antrena răspunderea unei alte persoane.

Avocatul recurentei învederează faptul că instanța de fond a reținut în motivarea sentinței dispoziții legale care erau abrogate la momentul realizării operațiunilor comerciale, precum și faptul că a omis să analizeze înscrisurile care au fost depuse în probațiune, care susțin argumentele invocate prin cererea de chemare în judecată. Arată că va solicita cheltuieli de judecată pe cale separată.

Intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca fiind temeinică și legală, pentru argumentele dezvoltate în întâmpinarea formulată în cauză.

Reprezentantul intimatei precizează faptul că în mod corect instanța de fond a reținut, așa cum au constatat și organele de control, că în evidența recurente-reclamante s-a regăsit o cantitate de carburant a cărei proveniență nu se poate confirma în raport de declarațiile furnizorilor, devenind astfel incidente în cauză dispozițiile art.178 Cod fiscal, coroborate art.7 pct.4 din H.G. nr.44/2014 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Cererea de chemare în judecată. Cadrul procesual

Prin acțiunea formulată, reclamanta S.C. X SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., următoarele:

- anularea Deciziei nr. 431/2012, emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care a fost soluționată contestația împotriva Deciziei de impunere nr. X/ ...06.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/...06.2012, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a DRAOV .X.;

- anularea Deciziei de impunere nr. X/...06.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a DRAOV .X. și desființarea acestui act atacat, în sensul anularii următoarelor obligații fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar: Accize pentru motorină: X lei; Majorări/ dobânzi accize pentru motorină: X lei; Penalități accize pentru motorină: X lei;

- obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

Pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea acțiunii.

2. Hotărârea instanței de fond

Prin Sentința nr.X/2013 din 16 septembrie 2013, Curtea de Apel X – Secția de contencios administrativ și fiscal a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta S.C. X SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., succesoare în drepturi și obligații a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut că prin Decizia de impunere nr. X/...06.2012 privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligații fiscale: suma de X lei, reprezentând acciză pentru motorină, suma de X lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi și suma de X lei, reprezentând penalități de întârziere.

În motivarea deciziei de impunere s-a arătat că în perioada verificată societatea reclamantă s-a aprovizionat preponderent de la diverse societăți comerciale intermediare cu uleiuri minerale (motorină și benzină), care ulterior au fost comercializate prin stațiile proprii; că numai o parte din facturile fiscale de aprovizionare cu uleiuri minerale au fost însoțite de declarații de conformitate sau alte documente care să dovedească proveniența carburanților dintr-un antrepozit fiscal. În cazul în care aceste documente au existat, organul de control a identificat următoarele deficiențe: documentele nu conțineau elementele de identificare privitoare la lotul livrat, caracteristicile produsului, cantitatea livrată, clientul, erau emise de societăți care nu dețineau calitatea de antrepozitar fiscal, certificarea provenienței era făcută prin simpla declarație pe propria răspundere a administratorilor societăților furnizoare.

S-a reținut că organul de control a solicitat organelor fiscale competente demararea unor controale încrucișate, în urma cărora s-a stabilit că S.C.Y S.R.L. și S.C. Z S.R.L. nu au fost identificate la sediul social, astfel că nu s-au putut realiza aceste controale încrucișate și că, analizând „Declarația informativă privind livrările/ prestările și achizițiile pe teritoriul național” (Declarația 394) depusă de cei doi furnizori menționați anterior, organul de control a constatat că S.C. Y S.R.L. nu a declarat livrări către reclamantă, dar în evidența contabilă a societății reclamante se regăsesc trei facturi de motorină emise de această societate, aceeași fiind situația și în ceea ce privește societatea S.C. Z SRL.

Având în vedere această situație de fapt, organul fiscal a apreciat că circuitul economic a fost întrerupt la S.C. X SRL, astfel încât aceasta datorează accize pentru cantitățile de motorină a căror proveniență nu a putut fi dovedită.

Instanța de fond a apreciat că actul de control este legal, având în vedere că operațiunile de aprovizionare cu produse petroliere efectuate de S.C. X SRL de la cele două societăți au la bază facturi și aceste operațiuni au fost înregistrate corect în contabilitatea reclamantei. S-a mai reținut că societatea a întocmit note de recepție și constatare de diferențe pentru achizițiile de carburanți și că aceste produse au fost achitate integral prin virament bancar, fiind respectate dispozițiile art.220 Cod fiscal, precum și că facturile au fost înregistrate corect în jurnalele pentru cumpărări, fiind evidențiate în declarațiile fiscale.

Instanța a apreciat, însă, că pentru motorina achiziționată de la cele două societăți reclamanta datorează accize, că la momentul livrării motorinei către reclamantă acciza datorată pentru comercializarea acesteia era exigibilă și că reclamantei îi era interzis prin lege deținerea motorinei pentru care nu era plătită acciza către bugetul de stat, neconformarea sa acestei interdicții transformând-o în debitoarea acestei taxe către bugetul de stat.

Astfel, s-a menționat în considerentele hotărârii atacate că este irelevant dacă valoarea facturilor emise de cele două societăți reclamantei aveau inclusă sau nu în valoarea lor acciza, precum și faptul că a plătit contravaloarea ei acestei societăți, interesând sub aspectul cauzei de față numai plata accizei către bugetul de stat.

S-a mai reținut că declarațiile de conformitate care i-au fost prezentate, acte care în opinia reclamantei erau menite să garanteze că produsul a ieșit din antrepozitul fiscal cu acciza plătită, nu erau de natură a da o puternică aparență de legalitate operațiunii comerciale ce a făcut obiectul controlului.

A mai arătat Curtea de apel că operațiunile comerciale de livrare de motorină de la cele două societăți către reclamantă nu au răspuns exigențelor legale, reclamanta neintrând în posesia facturilor prin care este evidențiat cuantumul accizei și originea produsului achiziționat, astfel că reclamanta nu se poate prevala de buna sa credință în raporturile comerciale ce au făcut obiectul controlului.

A apreciat instanța de fond că împrejurarea că administratorul societății a fost scos de sub urmărire penală nu prezintă relevanță sub

aspectul angajării răspunderii fiscale a societății pe care o conduce, fiind diferite condițiile de angajare a fiecărei forme de răspundere, precum și subiecții acestora.

De asemenea, Curtea a mai arătat că nu este relevant dacă reclamanta se face sau nu vinovată de faptul că deține carburanți cărora nu li se poate confirma proveniența, suficient și îndeostulător fiind faptul că acestea figurează în evidențele reclamantei și că pentru ele nu se poate dovedi că au fost achitate accizele aferente.

Pentru motivele expuse anterior, instanța de fond a procedat la înlăturarea concluziilor raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză și, constatând că facturile deținute de reclamantă nu reflectă nici cuantumul și nici plata accizei și că nici nu au fost aduse alte dovezi care să ateste că s-a plătit acciza, a apreciat că în speță devin incidente prevederile art. 178 alin. 4 Cod fiscal și pct. 7 alin. 4 din H.G. nr. 44/2004, astfel că reclamanta datorează acciza pentru că la aceasta s-a întrerupt circuitul economic, fiind utilizatorul final.

3. Cererea de recurs și motivele înfățișate

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta S.C. X SRL, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Recurenta-reclamantă a solicitat admiterea recursului și modificarea în tot a hotărârii atacate, în sensul admiterii acțiunii sale și al anulării actelor administrativ-fiscale atacate, cu consecința exonerării de la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite, accize pentru motorină, majorări și penalități, invocând ca temei de drept al demersului său procesual, prevederile art.304 pct.9 Cod procedura civilă, vizând încălcarea și greșita aplicare a legii.

În esență, prin motivele de recurs dezvoltate, următoarele critici vizând hotărârea atacată au fost evidențiate:

- instanța de fond a nesocotit împrejurarea că raportul de inspecție fiscală și-a bazat decizia pe constatări incomplete asupra împrejurărilor edificatoare în cauză, mijloacele de probă constând exclusiv în verificarea evidențelor societății reclamante, nu și a evidențelor S.C. Y SRL și S.C. Z SRL, ceea ce contravine prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală ca și OMFP nr.702/ 2007, potrivit cu care neconcordanțele din Declarația informativă 394 nu pot sta la

baza instituirii în sarcina contribuabililor a unor obligații fiscale;

- instanța de fond nu a analizat apărările vizând efectele juridice ale Declarației 394;
- interpretarea art.178 alin.7 din Codul fiscal coroborat cu art.7 din HG nr.44/2004, s-a realizat eronat;
- instanța a omis să analizeze înscrisuri depuse în probațiune care susțineau argumentele invocate în cererea de chemare în judecată, cum ar fi constatările din dosarul penal și, în plus și-a fundamentat concluziile pe o formă a pct.3 din H.G. nr.44/2004, care nu mai era în vigoare la data realizării operațiunilor comerciale;
- instanța de fond a înlăturat proba cu expertiza fiscal-financiară pe baza unei argumentații pripite, nefundamentată, deși această expertiză avea relevanță probatorie, fiind realizată de experți contabili care au calificarea de consultanți fiscali;
- în mod eronat s-a ignorat importanța dovezilor prezentate organului de control, respectiv a documentelor justificative pentru toate cantitățile de carburanți achiziționate de reclamantă, plata mărfurilor fiind efectuată transparent, prin instrumente de plată, prin conturi bancare, furnizorii de carburanți fiind activi la momentul realizării tranzacțiilor.

4. Soluția și considerentele instanței de control judiciar

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor ce i-au fost aduse, față de probatoriul administrat, dar raportat și la prevederile legale aplicabile și la apărările intimei-pârâte ANAF - DGRFP .X., succesoare în drepturi și obligații a DRAOV .X., Înalta Curte reține că nu subzistă în cauză motive de nelegalitate apte de-a antrena modificarea hotărârii primei instanțe, în considerarea celor în continuare expuse.

Reclamanta-recurentă a investit instanța de contencios administrativ cu cererea de anulare a Deciziei de impunere nr.X/ ...06.2012, întocmită de DRAAOV .X. și de exonerare de la plata obligațiilor fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar, în quantum total de X lei, ca și a Deciziei nr.431/2012 emisă de ANAF –

Direcția de soluționare a contestațiilor, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația sa administrativ fiscală.

Instanța de fond a respins acțiunea reclamantei, ca neîntemeiată, argumentația judecătorului fondului final rezumativ expusă la pct.2 din prezenta decizie, astfel că în contextul analizării criticilor și susținerilor recurente-reclamante nu se impune reluarea acesteia.

Reevaluând așadar, probatoriul administrat pentru a răspunde punctual motivelor de recurs înfățișate, instanța de control judiciar reține că un prim set de critici vizează practic inconsistența raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii actelor contestate, cu referire specială la lipsa verificărilor în evidențele contabile ale partenerilor contractuali ai reclamantei, respectiv S.C. Y SRL și S.C. Z SRL.

O atare critică nu este fondată câtă vreme în toate actele contestate s-a menționat că în cauză, inspecția fiscală, respectiv controlul derulat la societatea reclamantă, demarat la începutul anului 2009, a suferit mai multe suspendări, determinate, *inter alia*, de necesitatea obținerii unor informații din controale încrucișate. În acest context, deși s-a încercat efectuarea verificărilor la sediul celor doi parteneri expres arătați de recurentă nu au putut fi realizate controalele încrucișate, societățile respective nefiind identificate la sediul social.

Critica recurente, înfățișată și în fața instanței de fond, în sensul încălcării prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală, referitoare la „constatările complete” de către organele de control fiscal, nu poate fi așadar primită, pe de o parte, pentru că s-a învederat cauza obiectivă care a condus la imposibilitatea verificării evidențelor contabile ale partenerilor S.C. Y SRL și S.C. Z SRL, iar pe de altă parte, întrucât art.6 din Codul de procedură fiscală invocat, nu definește ceea ce înseamnă „constatări complete” după cum nu prevede nicio sancțiune în ipoteza unei eventuale nesocotiri a acestui principiu general de conduită, ce vizează tocmai exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal, conform atribuțiilor și competențelor ce-i revin.

Mai mult, verificarea și analiza „Declarației 394” depusă de cei doi furnizori sus menționați a avut un caracter obiectiv și urmare a neconcordanțelor identificate între conținutul acestora și a pretinselor livrări către societatea reclamantă, neconfirmate prin declarațiile 394, au fost întocmite actele fiscale atacate în cauză.

În fine, instanța de control judiciar reține pe acest aspect, relevanța susținerilor pârâtei-intimate referitoare la importanța Declarațiilor 394, care se depun obligatoriu la autoritatea fiscală, din cuprinsul acestora rezultând toate datele necesare pentru a se stabili dacă operațiunile efectuate sunt corecte și tocmai de aceea, pe baza informațiilor pe care le conțin pot fi identificate facturile nedeclarate.

Drept urmare, concluzionând pe acest aspect, instanța de control judiciar constată că în mod pertinent și pornind de la analiza probatoriului administrat, prima instanță a apreciat legalitatea actelor administrativ fiscale atacate, fundamentate suficient pe premisa factuală ce nu a putut fi răsturnată, în sensul identificării la operatorul economic S.C. X SRL a unor diferențe de livrări/ achiziții ce nu corespundeau cantitativ pe relația furnizor-achizitor, diferențele fiind relevate tocmai la confruntarea elementelor de evidență contabilă cu declarațiile furnizorilor și ale achizitorului, în concret cu Declarațiile 394 depuse de furnizorii recurente-reclamante S.C. Y SRL și S.C. Z SRL, astfel după cum în detaliu s-a arătat și în considerentele hotărârii atacate.

Nefondate sunt în opinia Înaltei Curți și criticile recurente-reclamante vizând modalitatea de interpretare de către judecătorul fondului a prevederilor art.178 alin.4 din Legea nr.571/2003, coroborat cu art.7 din HG nr.44/2004.

Conform art.178 alin.(4) din Codul fiscal: „obținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada plății accizelor, atrage plata acestora”.

Totodată, în cuprinsul Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, la pct.7 alin.(4), se stipulează că „în cazul în care prin circuitul economic nu se poate face dovada că produsele accizabile deținute în scopuri comerciale provin de la un antrepozit fiscal, operator înregistrat/ neînregistrat sau de la

un importator, acciza se datorează de către persoana la care se întrerupe acest circuit, în termen de cinci zile de la data la care s-a făcut constatarea”.

Față de caracterul imperativ al normei fiscale instituită de art.178 din Codul fiscal și ale art. 7 pct. 4) din H.G. 44/2004, în împrejurarea concretă în care declaratele furnizorilor nu vin să confirme proveniența unei cantități de combustibili ce a fost regăsită ca fiind comercializată în evidențele reclamantei, rezultă așadar că, în mod corect și potrivit legii, instanța de fond a considerat ca fiind legale și temeinice măsurile luate de organele de control prin decizia de impunere, respectiv faptul ca întreruperea circuitului legal al provenienței combustibililor achiziționați este la S.C. X SRL.

În fine, și susținerile recurente legate de lipsa vinovăției sale în ceea ce privește contradicțiile dintre declarațiile furnizorilor și propriile declarații și evidențe, încercând astfel să acrediteze ipoteza conform căreia furnizorii au declarat eronat, situație ce a condus la imposibilitatea de a se confirma proveniența cantităților de

combustibili și la nașterea diferențelor constatate cu ocazia inspecției

fiscale din confruntarea Declarațiilor fiscale nr.394, sunt lipsite de fundament legal, nefiind relevante pentru susținerea motivelor de recurs.

Aceasta întrucât, așa cum corect a reținut și instanța de fond, nu are nicio relevanță dacă recurenta se face sau nu vinovată de faptul că deține carburanți a căror proveniență nu a putut fi confirmată, fiind suficient și îndeșulător faptul că respectivele cantități de carburanți figurează în evidențele recurente și că pentru ele nu s-a putut dovedi că au fost achitate accizele aferente.

Înalta Curte reține că nefondate sunt și toate celelalte critici ale recurente-reclamante, vizând preținsele erori strecurate în motivare ca și înlăturarea nemotivată a concluziilor raportului de expertiză de specialitate efectuat în cauză.

Chiar acceptând referirea eronată la una din prevederile cuprinse în Normele metodologice, Înalta Curte reține că o atare trimitere cuprinsă în considerentele hotărârii nu are, în contextul întregii argumentații înfățișate de judecătorul fondului, decât o valoare subsidiară, așa cum s-a și indicat, nefiind un *ratio decidendi* și ca atare, fără aptitudinea de-a afecta în orice mod întregul raționament logico-juridic prezentat.

Cât privește raportul de expertiză, concluziile acestuia nu au fost înlăturate nemotivat, arătându-se explicit că toate argumentele care demonstrează legalitatea actelor administrativ fiscale atacate constituie tot atâtea argumente, obiective, pentru care nu pot fi primite interpretările diferite, inclusiv cu referire la aplicarea prevederilor legale incidente, date de expertul tehnic.

În fine, Înalta Curte arată că nici depunerea în fața instanței de recurs cu titlu de practică judiciară relevantă, a Hotărârii CEJ din 6.09.2012 în cauza C-324/11, nu este de natură a antrena modificarea hotărârii primei instanțe, obiectul jurisprudenței prezentate fiind diferit, decizia fiind dată în materie de deducere TVA și în legătură cu principiul neutralității fiscale.

Față de toate cele mai sus arătate, reținând așadar temeinicia hotărârii atacate, Înalta Curte, în temeiul art.312 alin.1 Cod procedura civilă, va respinge ca nefondat recursul de față, cu consecința menținerii hotărârii atacate, apreciată ca fiind rezultatul unei corecte aplicări și interpretări a normelor legale aplicabile.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. X SRL împotriva Sentinței nr. X/2013 din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel X – Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 30 ianuarie 2015.

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

1
2

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X