

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

Decizia nr.4029

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 11 decembrie 2015

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

&&&

La data de 13 noiembrie 2015, s-au luat în examinare recursurile declarate de .X. și de pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței civile .X. din 21 mai 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea din data de 13 noiembrie 2015, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 27 noiembrie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii și procedura derulată de prima instanță

1.1. Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a de Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta S.C. .X. S.A. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Autoritatea Națională a Vămileor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (în prezent,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în urma reorganizării ANAF, prin OUG nr. 74/2013), să se dispună:

-anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.06.2011 emisă de D.R.A.O.V. .X.;

-anularea Deciziei nr. 67/08.02.2012 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

-obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

1.2. *Pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au formulat întâmpinări prin care au solicitat respingerea acțiunii reclamantei, ca nefondată.*

1.3. În cauză, au fost administrate probele cu înscrisuri și expertiză contabilă.

2. Soluția instanței de fond

Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința .X. din 21.05.2014, a admis, în parte, acțiunea reclamantei, și, în consecință:

- a anulat parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.06.2011 emisă de D.R.A.O.V. .X. și Decizia nr. 67/08.02.2012 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește accizele în sumă totală de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei;

- a menținut actele administrativ-fiscale contestate doar în ceea ce privește accizele în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei;

- a majorat onorariul expertului cu suma de .X. lei și a obligat reclamanta să plătească această sumă către expertul contabil .X.;

- a obligat pârâtele să plătească reclamantei suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța o asemenea soluție, primă instanță a reținut următoarele:

< Reclamanta S.C. .X. S.A. a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale privind accizele desfășurată în perioada 09.02.2010 – 08.09.2010 (inspecția a fost suspendată pe perioada 02.08.2010 – 23.08.2010) și finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.10.2010 și a Deciziei de impunere nr. .X./06.10.2010, ambele emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2005 – 31.12.2009.

Prin Decizia de impunere nr. .X./06.10.2010 s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei, din care .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere.

Ulterior, în urma corectării erorilor materiale, au fost desființate Raportul de inspecție fiscală nr..X./05.10.2010 și Decizia de impunere nr. .X./06.10.2010, fiind înlocuite cu Raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 și Decizia de impunere nr. X/14.06.2011 emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X..

Prin Decizia de impunere nr. X/14.06.2011, s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în quantum total de .X. lei, din care .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente acestora.

Împotriva deciziei de impunere reclamanta a formulat contestație administrativă, care a fost soluționată prin Decizia nr. 67/08.02.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în sensul respingerii, ca neîntemeiată.

Din cuprinsul actelor administrativ-fiscale contestate, rezultă că la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare anterior individualizate, organele fiscale au avut în vedere, în esență, următoarele:

- suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări și .X. lei penalități de întârziere a fost stabilită pentru țigaretile transferate între cele trei fabrici ale reclamantei din .X., .X. și .X., și eliberate ulterior spre consum, fără a exista autorizație de antrepozit fiscal de depozitare;

- suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, a fost stabilită de organele fiscale pentru tutunul brut prelucrat la Sucursala .X. în baza unor contracte încheiate cu beneficiari, pentru obținerea amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată, în condițiile în care pentru locul respectiv de producție, reclamanta nu deține autorizație de antrepozit fiscal pentru producerea ori deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor;

- suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, a fost stabilită în urma constatării faptului că reclamanta datorează accize pentru produsul „tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete” obținut din procesarea tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție ale reclamantei și eliberat în consum către beneficiari care nu aveau calitatea de antrepozitari autorizați;

- suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, a fost stabilită pentru nervura prelucrată și tutunul procesat de reclamantă în antrepozitele fiscale din .X. și .X. și eliberate în consum pentru antrepozitul din .X.;

- suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere a fost stabilită pentru tutunul brut comercializat de către reclamantă în anul 2008 către alți operatori economici fără a deține în acest sens autorizație eliberată de către autoritatea fiscală competentă;

- suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere, stabilită de organele fiscale având în vedere produsele aflate în stoc la data revocării autorizației de antrepozit fiscal nr. RO .X.PP01 pentru antrepozitul reclamantei de la Sucursala Fabrica de țigarete .X.;

- suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere pentru diferența de țigarete constatată la inventarierea stocului de țigarete confiscate și predate spre distrugere Sucursalei .X., aparținând reclamantei în calitate de antrepozitar.

< Critica reclamantei referitoare la nerespectarea dispozițiilor Codului de Procedură Fiscală privind îndreptarea erorilor materiale este nefondată: art. 105 alin. (3) din actul normativ anterior arătat prevede procedura de efectuare a reverificării fiscale a contribuabilului, situație care nu este incidentă în speța de față, întrucât organele fiscale, pentru a îndrepta eroarea materială de calcul, au desființat decizia de impunere inițială și au emis o nouă decizie de impunere.

< Critica reclamantei referitoare la nerespectarea dispozițiilor art. 105 alin. (3) din Codul de Procedură Fiscală, ce reglementează unicitatea inspecției fiscale, este nefondată.

Din cuprinsul procesului-verbal de control din 11.05.2007, rezultă că inspecția fiscală finalizată prin emiterea sa a avut ca obiect perioada 2004 - 2006. Inspecția fiscală ulterioară a avut în vedere perioada 2005 - 2009. Controlul din anul 2007 a avut ca obiect verificarea contractelor de procesare și vânzare-cumpărare produse de tutun derulate de reclamantă cu S.C. .X. SRL, deci a avut un obiect mult mai restrâns decât inspecția finalizată prin decizia contestată. Ca atare, curtea de apel a constată că obiectul celor două verificări a fost doar parțial același.

În schimb, Curtea a apreciat ca nefondată susținerea reclamantei privind realizarea a două inspecții fiscale, una făcând obiectul Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.10.2010 și cealaltă Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011, întrucât a existat o singură inspecție fiscală, iar întocmirea celui de-al doilea raport de inspecție fiscală s-a realizat pentru îndreptarea unor erori materiale, fără a avea loc o nouă inspecție fiscală.

< Critica reclamantei referitoare la lipsa motivării deciziei de soluționare a contestației administrative atacate, este nefondată, întrucât emitentul acesteia a expus pe larg argumentele de fapt și de drept avute în vedere.

< Critica reclamantei referitoare la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări și .X. lei penalități de întârziere, este fondată.

Accizele au fost stabilite pentru țigaretetele transferate între cele trei fabrici ale reclamantei, din .X., .X. și .X., și eliberate ulterior spre consum, fără a exista autorizație de antrepozit fiscal de depozitare.

Organele fiscale au avut în vedere următoarele aspecte:

- orice ieșire dintr-un antrepozit fiscal reprezintă o eliberare pentru consum, în sensul art. 166 alin. (1) din Codul fiscal, caz în care acciza devine exigibilă, potrivit art. 192 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ;

- în baza art. 183 din Codul fiscal, antrepozitarul fiscal avea obligația să înștiințeze autoritățile fiscale cu privire la orice extindere sau modificare a structurii antrepozitului fiscal, precum și a modului de operare în acesta.

Prima instanță a apreciat că este nelegală măsura luată de organele fiscale, respectiv aceea de a obliga societatea reclamanta să plătească de două ori accize pentru aceleași țigaretete.

Astfel, la momentul la care țigaretetele au fost scoase din primul antrepozit fiscal în vederea transferării către celălalt antrepozit fiscal, reclamanta a achitat acciza aferentă acestora. Ulterior, țigaretetele respective au fost introduse în cel de-al doilea antrepozit fiscal, iar atunci când au fost eliberate pentru consum, reclamanta a considerat întemeiat că nu mai trebuie să achite din nou accize pentru aceste țigaretete, din moment ce se achitase deja accizele la momentul în care țigaretetele au fost scoase din primul antrepozit fiscal.

Este adevărat că reclamanta a depozitat respectivele țigaretete în cel de-al doilea antrepozit fiscal fără a deține o autorizație de antrepozit fiscal de depozitare, ci doar una de producție (cea ce îi dădea dreptul să depoziteze doar țigaretetele produse în acest antrepozit) și nici nu a înștiințat autoritățile fiscale asupra acestui mod de operare, însă, în opinia judecătorului fondului, aceste aspecte nu sunt de natură a justifica obligarea reclamantei să plătească de două ori accize pentru aceleași țigaretete, ci putea determina doar alte sancțiuni pentru nerespectarea obligațiilor pe care le avea ca antrepozitar.

< Critica reclamantei referitoare la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, este fondată.

Accizele au fost stabilite pentru tutunul brut prelucrat la Sucursala .X. în baza unor contracte încheiate cu beneficiari, pentru obținerea amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată, în condițiile în care, pentru locul respectiv de producție, reclamanta nu avea autorizație de antrepozit fiscal pentru producerea ori deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor.

Produsele respective au făcut obiectul contractelor încheiate de reclamantă cu S.C..X., în baza cărora reclamanta a procedat la procesarea primară a tutunului frunză și/sau strips, în vederea obținerii amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată.

Organele fiscale au considerat că produsul „*amestec de tutun tăiat cu nervură expandată*” ar fi un produs accizabil, astfel că reclamanta a încălcat dispozițiile art. 168 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, care interziceau producerea de bunuri accizabile în afara antrepozitului fiscal, și că trebuia să achite acciza pentru aceste produse la momentul eliberării pentru consum, care, potrivit art. 166 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal este reprezentat și de „*orice producție, inclusiv ocazională, a produselor accizabile în afara regimului suspensiv*”.

Curtea a reținut că, în perioada în discuție (2005-2007), Codul fiscal prevedea că produsele din tutun sunt produse accizabile și le reglementa în cuprinsul dispozițiilor art. 174, care avea următorul conținut:

„Produse din tutun

(1) În înțelesul prezentului titlu, produse din tutun sunt:

a) țigarete;

b) țigări și țigări de foi;

c) tutun de fumat:

1. tutun de fumat fin tăiat, destinat rulării în țigarete;

2. alte tutunuri de fumat.

(2) Se consideră țigarete:

a) rulourile de tutun destinate fumatului ca atare și care nu sunt țigări sau țigări de foi, în sensul alin. (3);

b) rulourile de tutun care se pot introduce într-un tub de hârtie de țigarete, prin simpla mânăuire neindustrială;

c) rulourile de tutun care se pot înfășura în hârtie de țigarete, prin simpla mânăuire neindustrială;

d) orice produs care conține parțial alte substanțe decât tutunul, dar care respectă criteriile prevăzute la lit. a), b) sau c).

(3) Se consideră țigări sau țigări de foi, dacă se pot fuma ca atare, după cum urmează:

a) rulourile de tutun care conțin tutun natural;

b) rulourile de tutun care au un înveliș exterior din tutun natural;

c) rulourile de tutun care au o umplutură din amestec tăiat fin, înveliș exterior de culoarea normală a unei țigări, care acoperă complet produsul, inclusiv filtrul, dar exclusiv muștiucul, dacă este cazul, și un liant, cu condiția ca:

1. învelișul și liantul să fie din tutun reconstituit;

2. masa unitară a rolei de tutun, excluzând filtrul sau muștiucul, să nu fie sub 1,2 grame; și

3. învelișul să fie fixat în formă de spirală, cu un unghi ascuțit de minimum 30 grade față de axa longitudinală a țigării.

d) rulourile de tutun, care au o umplutură din amestec tăiat fin, înveliș exterior de culoare normală a unei țigări, din tutun reconstituit, care acoperă complet produsul, inclusiv filtrul, dar exclusiv muștiucul, dacă este cazul, cu condiția ca:

1. masa unitară a ruloului, excluzând filtrul și muștiucul, să fie egală sau mai mare de 2,3 grame; și

2. circumferința ruloului de tutun de minimum o treime din lungimea țigării să nu fie sub 34 mm.

e) orice produs care conține parțial alte substanțe decât tutunul, dar care respectă criteriile de la lit. a), b), c) sau d) și are învelișul din tutun natural, învelișul și liantul din tutun reconstituit sau învelișul din tutun reconstituit.

(4) Se consideră tutun de fumat:

a) tutunul tăiat sau fărâmițat într-un alt mod, răsucit sau presat în bucăți, și care poate fi fumat fără prelucrare industrială;

b) deșeurile de tutun prelucrate pentru vânzarea cu amănuntul, care nu sunt prevăzute la alin. (2) și (3);

c) orice produs care conține parțial alte substanțe decât tutunul, dacă produsul respectă criteriile de la lit. a) sau b).

(5) Se consideră tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete:

a) tutunul de fumat, așa cum este definit la alin. (4), pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățime sub 1 mm;

b) tutunul de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățime mai mare de 1 mm, dacă tutunul de fumat este vândut sau destinat vânzării pentru rularea țigaretelor.

(6) Se consideră alt tutun de fumat orice tutun de fumat care nu este tutun de fumat tăiat fin.

(7) Un rulou de tutun prevăzut la alin. (2) este considerat, pentru aplicarea accizei, ca două țigarete - atunci când are o lungime, excluzând filtrul și muștiucul, mai mare de 9 cm, fără să depășească 18 cm; ca trei țigarete - când are o lungime, excluzând filtrul și muștiucul, mai mare de 18 cm, fără să depășească 27 cm, și așa mai departe”.

În opinia primei instanțe, din cuprinsul articolului de mai sus rezultă intenția clară a legiuitorului de a supune accizelor doar produsele destinate fumatului de către consumatorul final, nu și a celor produse din tutun care sunt destinate utilizării ca materie primă pentru producerea de țigarete.

Or, în cazul de față, din cuprinsul clauzelor contractelor de prelucrare arătate mai sus, din analiza făcută în cuprinsul raportului de expertiză (filele 1348 -1371), din faptul că respectivele produse erau livrate în cutii foarte mari (peste X kg), rezultă că destinația acestor produse era folosirea acestora ca materie primă la producerea de țigarete, iar nu vânzarea acestora către consumatorii finali pentru fumat.

În aceste condiții, Curtea a concluzionat în sensul că produsul „*amestec de tutun tăiat cu nervură expandată*” a fost calificat greșit de către organele fiscale ca fiind un „*tutun de fumat*”, supus accizelor, astfel că este nelegală stabilirea în sarcina reclamantei a obligației suplimentare în cuantum de .X. lei.

Curtea de apel a arătat că nu prezintă relevanță invocarea de către organele fiscale a unor dispoziții din Tariful vamal comun, întrucât acestea sunt emise pentru stabilirea taxelor vamale, iar nu a accizelor; în plus, în Codul fiscal nu există nicio prevedere în materia produselor accizabile din tutun care să trimită la Tariful vamal comun.

Mai mult decât atât, două dintre contractele de mai sus au mai făcut obiectul verificării organelor fiscale, prin inspecția fiscală ce a fost efectuată în perioadele 26.02.2007 – 28.02.2007 și 08.05.2007 – 11.05.2007 și finalizată prin întocmirea Procesului-verbal din 11.05.2007 ale cărui concluzii au fost în sensul că produsele respective nu se supun reglementărilor art. 174 din Codul fiscal și că nu pot fi încadrate în categoria produselor accizabile și ale art. 186 – 189 din Codul fiscal referitoare la deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv.

Or, în condițiile în care organele fiscale nu au invocat descoperirea unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la momentul efectuării inspecției fiscale din 2007, Curtea a apreciat că nu se mai puteau reverifica aceleași aspecte ce au făcut obiectul inspecției fiscale anterioare și nu se putea ajunge la concluzii diametral opuse pe baza aceluiași elemente de fapt. Procedând în acest mod, organele fiscale au încălcat atât principiul unicității inspecției fiscale, reglementat de art. 105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, cât și principiile aplicării unitare a legislației fiscale (art. 5 alin. 1 din Codul de procedură fiscală) și certitudinii impunerii (art. 3 lit. b) din Codul fiscal).

< Critica reclamantei referitoare la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, este fondată.

Organele fiscale au stabilit că reclamanta datorează accize pentru produsul „*tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete*” obținut din procesarea tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție ale reclamantei și eliberat în consum către beneficiari care nu aveau calitatea de antrepozitari autorizați, fiind incidente prevederile art. 174 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal.

Instanța de fond a menționat faptul că nu este vorba despre un produs accizabil, ci despre materia primă destinată producerii industriale a țigaretelor de către S.C.”.X. S.A., după cum rezultă din concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, precum și din adresa nr. .X./19.04.2007, ce conține punctul de vedere emis de Ministerul Economiei și Finanțelor – Direcția Generală Legislației Impozite Indirecte, de care organele fiscale au ținut seama la emiterea Procesului-Verbal de control din data de 11.05.2007.

< Critica reclamantei referitoare la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, este fondată.

Organele fiscale au stabilit că reclamanta datorează accize pentru nervura prelucrată și tutunul procesat în antrepozitele fiscale din .X. și .X. și eliberate în consum pentru antrepozitul din .X..

Prima instanță a apreciat că organele fiscale au comis aceeași eroare ca și în cazul sumei precedente, întrucât au confundat materia primă pentru producerea țigaretelor cu produsele din tutun destinate vânzării către consumatori.

Potrivit art. 174 din Codul fiscal, materia primă nu era un produs accizabil, astfel că nu era necesar nici ca aceasta să fie produsă într-un antrepozit fiscal, nici să fie transportată în condițiile prevăzute pentru transportul produselor accizabile în regim suspensiv la art. 187 alin. (1) din Codul fiscal și nici să se achite accizele la momentul în care ieșeau din antrepozitul fiscal.

De altfel, astfel cum corect susține reclamanta și se reține în raportul de expertiză, prin modul în care au procedat organele fiscale s-a ajuns la o dublă accizare a acelorași produse, întrucât s-

au impus accize atât pentru materia primă produsă de reclamantă, cât și pentru țigarele produse din această materie primă.

< Critica reclamantei referitoare la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere, este fondată.

Organele fiscale au stabilit că reclamanta datorează accize pentru tutunul brut comercializat în anul 2008 către alți operatori economici fără a deține în acest sens autorizație eliberată de către autoritatea fiscală competentă, în raport de dispozițiile art. 174 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal precum și ale pct. 4^{2.1} din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Este vorba despre tutunul brut ce a făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare încheiate de reclamantă, în calitate de vânzător, cu X Italia (contract nr. X/2007, factura fiscală seria GLXT .X./28.03.2008), .X. (comanda X/2007, factura fiscală .X./24.01.2008) și S.C. X S.R.L. X (contract .X./30.11.2007, proces verbal de predare-primire .X./26.11.2008).

Judecătorul fondului a infirmat soluția organelor fiscale, în raport de următoarele argumente:

Începând cu data de 01.01.2008, au intrat în vigoare Normele prevăzute la pct. 4^{2.1} din H.G. nr. 44/2004, potrivit cărora:

„Pentru asigurarea aplicării corecte și perceperii accizelor la tutunurile prelucrate, se stabilesc următoarele reguli privind comercializarea și transportul tutunului brut și al tutunului parțial prelucrat:

1. Operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea fiscală unde sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe/autoritatea vamală teritorială.

2. 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.

3. *Deplasarea tutunului brut sau a tutunului parțial prelucrat între operatorii economici comercianți prevăzuți la pct. 1 sau între un astfel de operator și un antrepozit fiscal trebuie să fie însoțită de un document comercial, în care va fi înscris numărul autorizației operatorului economic expeditor.*

4. *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.*

(2) Procedura de eliberare a autorizației prevăzute la alin. (1) pct. 1 se va stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Această procedură a fost stabilită abia în luna mai 2008, când a fost emis Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./12.05.2008, publicat în Monitorul Oficial nr. 378/19.05.2008 și intrat în vigoare la data publicării.

În mod obiectiv, reclamanta nu putea obține autorizație pentru comercializarea tutunului brut înainte de data intrării în vigoare a Ordinului nr. 800/2008.

Prin urmare, pentru vânzările de tutun brut realizate de reclamantă anterior datei de 19.05.2008, reclamantei nu i se poate imputa nerespectarea prevederilor pct. 4^{2.1} din H.G. nr. 44/2004, și, implicit, nu se putea face aplicarea alin. (4) al acestor prevederi, în sensul obligării părții la plata accizelor pentru aceste livrări de tutun brut.

În concret, dintre cele trei vânzări de tutun brut analizate de organele fiscale, două s-au realizat anterior datei de 19.05.2008, respectiv livrarea din 24.01.2008 către .X. și livrarea din 28.03.2008 către X Italia.

Prin urmare, pentru aceste livrări, organele fiscale nu puteau reține în sarcina reclamantei vreo încălcare a prevederilor normative aplicabile în perioada respectivă, motiv pentru care stabilirea accizelor și majorărilor aferente s-a făcut în mod nelegal.

În ceea ce privește livrarea din 26.11.2008 către S.C. X S.R.L. X, organele fiscale rețin corect că, la data respectivă, reclamanta nu deținea autorizație pentru comercializarea de tutun brut, astfel că

nu a respectat prevederile alin. (1) și (2) ale pct. 4^{2.1} din H.G. nr. 44/2004.

Însă, aceasta neregularitate nu atrage automat plata accizelor pentru tutunul brut livrat fără autorizația necesară.

Condițiile în care organele fiscale pot stabili în sarcina reclamantei plata accizelor sunt cele prevăzute în alin. (4) al pct. 4^{2.1} din H.G. nr. 44/2004, și anume: „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”.

Însă, în speța de față, organele fiscale nu au probat îndeplinirea acestor condiții cumulative, situație în care partea nu datora accize pentru vânzările de tutun brut către S.C. X S.R.L. Italia, Perugia din data de 26.11.2008.

< Critica reclamantei referitoare la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere, este fondată.

Organele fiscale au avut în vedere produsele aflate în stoc la data revocării autorizației de antrepozit fiscal nr. RO .X.PP01 pentru antrepozitul reclamantei de la Sucursala Fabrica de țigarete .X., respectiv cantitatea de X kg tutun amestec prelucrat (deteriorat) și X kg amestec prelucrat nervuri R1 și R2 (deteriorat), constatate prin procesul-verbal nr. X/07.06.2010 întocmit de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale X.

Prima instanță a apreciat că nu sunt incidente dispozițiile art. 192 alin. (7) din Codul fiscal, precum și cele ale pct. 17 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, întrucât nu rezultă că produsele descrise anterior îndeplinesc condițiile necesare pentru a putea fi calificate ca produse accizabile ce puteau fi eliberate pentru consum.

< Critica reclamantei referitoare la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere pentru diferența de țigarete, este fondată.

Organele fiscale au calculat accize pentru diferența de țigarete constatată la inventarierea stocului de țigarete confiscate și predate

spre distrugere Sucursalei .X., aparținând reclamantei în calitate de antrepozitar, în raport de dispozițiile art. 165 și art. 192 alin. (3) din Codul fiscal.

Instanța de fond a considerat că, în acest caz, soluția organelor fiscale este corectă, deoarece reclamantei i s-a predat spre păstrare, până în momentul distrugerii în condițiile legii, cantități de țigarete confiscate de la alți operatori economici, fiind vorba despre produse accizabile.

În condițiile în care reclamanta nu poate justifica pierderea unor cantități de țigarete, ea este datorare să plătească accizele aferente de la momentul la care s-au constatat aceste lipsuri.

< *Cererea expertului de majorare a onorariului este doar parțial justificată*, reclamanta datorând un onorariu suplimentar în cuantum de .X. lei, în raport de complexitatea lucrării efectuate și de numărul de ore alocat acesteia.

< În raport de dispozițiile art. 274 și art. 276 C.proc.civ. și de împrejurarea că pârâta este principala parte culpabilă de declanșarea prezentului litigiu, va fi obligată să plătească reclamantei cheltuieli de judecată în sumă de .X. lei, reprezentând onorariu de expert și taxe judiciare de timbru.

3. Recursurile declarate în cauză și soluția Înaltei Curți asupra acestora

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs *pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în reprezentarea Direcției Regionale Vamale .X., precum și expertul .X..*

3.1. *Pârâtele* au solicitat modificarea acesteia, și respingerea acțiunii reclamantei, ca neîntemeiată.

În motivarea căilor de atac, încadrate în drept în dispozițiile art. 304 pct. 8 și 9 C.proc.civ., pârâtele au arătat că instanța a interpretat greșit actul juridic dedus judecății, dar și că hotărârea pronunțată a fost dată cu aplicarea greșită a normelor de drept material.

Cu titlu prealabil, Înalta Curte arată că, dată fiind multitudinea criticilor de nelegalitate subsumate celor două motive de modificare anterior enunțate și aspectelor supuse verificării în

prezenta cauză, pentru coerența și omogenitatea expunerii, analiza și soluția instanței de control judiciar se va realiza și insera deopotrivă în cadrul acestei secțiuni, în mod succesiv, corespunzător fiecăreia dintre categoriile de sume, respectiv de probleme juridice cuprinse în cererea de chemare judecată și în actele administrativ fiscale atacate.

3.1.1 Considerații generale

Controlul de legalitate declanșat de intimata-reclamantă S.C. .X. S.A., în condițiile art. 218 alin. (2) C.proc.fiscală, vizează Decizia nr. 67/08.02.2012 prin care A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor i-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/14.06.2011 emisă de D.R.A.O.V. .X., cu privire la suma totală de .X. lei, reprezentând accize, precum și majorări și penalități de întârziere aferente acestora.

Prima instanță a admis, în parte, acțiunea reclamantei, a anulat, în parte, actele administrative contestate, în ceea ce privește accizele în sumă totală de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, și a majorat onorariul de expertiză cu suma de .X. lei, obligând reclamanta la plata acestuia, pentru argumentele prezentate la pct. I.2 din decizia de față.

Înalta Curte împărtășește doar parțial soluția judecătorului fondului, după cum se va arăta în cele ce urmează.

Reevaluând ansamblul materialului probator administrat în cauză prin prisma dispozițiilor legale incidente și răspunzând la criticile formulate în cadrul celor două memorii de recurs promovate de pârâte, dar și la apărările intimatei din cadrul întâmpinării depuse la dosar, instanța de control judiciar reține următoarele:

3.1.2 Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări și .X. lei penalități de întârziere

În contextul unor succinte referiri la situația de fapt generatoare a obligației de plată a accizelor în sumă de .X. lei, recurentele arată că țigaretile pentru care acestea au fost calculate

au fost transferate între cele trei fabrici ale intimatei și, ulterior, au fost eliberate în consum, fără a exista autorizație de antrepozit fiscal de depozitare, după cum impun prevederile art. 178 alin. (2) din Codul fiscal.

De asemenea, recurențele precizează că nu au fost respectate nici dispozițiile pct. 9¹ alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Au existat neconcordanțe între cantitățile de țigarete eliberate în consum în baza facturilor emise către terți și a avizelor de însoțire a mărfii către sucursale și cantitățile de țigarete cuprinse în declarația de accize aferentă perioadei 01.01.2005 - 31.12.2006.

Operațiunea privind transferul cantităților de țigarete între sucursale - antrepozite fiscale de producție aparținând societății intimate - a fost efectuată fără respectarea obligațiilor antrepozitarului, prevăzute la art. 183 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care autoritatea fiscală competentă nu a fost înștiințată despre modificarea modului de operare în antrepozitul fiscal.

Prin transferul produselor accizabile între antrepozitele fiscale de producție aparținând intimatei a avut loc, în realitate, o întrerupere a regimului suspensiv prin scoaterea acestora din antrepozitul fiscal chiar dacă a fost urmată de introducerea produselor accizabile într-un alt antrepozit fiscal de producție, aparținând aceleiași societăți, ulterior fiind eliberate în consum către terți.

Deplasarea produselor accizabile dintr-un antrepozit fiscal de producție către alt antrepozit fiscal de producție, ambele deținute de aceeași societate, echivalează cu scoaterea din regimul suspensiv al produselor respective.

Recurențele au concluzionat în sensul că intimata nu a respectat datele inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar, precum și obligațiile ce îi reveneau în această calitate și nici nu a putut prezenta organelor de control vamal documente din care să rezulte faptul că unele dintre produsele livrate terților erau cu acciză plătită.

Soluția instanței de recurs pe acest aspect

Măsurile dispuse la pct. C din raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 și la poziția 2.1.1 din decizia de impunere nr. X/14.06.2011, prin care s-a constatat că societatea intimată datorează suma totală de .X. lei, formată din .X. lei accize - calculate pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2009 -, .X. lei majorări și .X. lei penalități de întârziere, sunt nelegale.

În cadrul memoriilor de recurs, autoritățile fiscale au reiterat apărările prezentate în prima fază a judecății cauzei.

Într-adevăr, din faptul că țigaretile au fost mutate din antrepozitele fiscale de producție în locuri ce nu erau autorizate ca antrepozite fiscale de depozitare rezultă că aceste bunuri au fost eliberate pentru consum, în sensul art. 166 alin. (1) din Codul fiscal, iar pentru ele se datorează acciza, conform art. 192 alin. (1) și (2) din același act normativ.

Însă, în acord cu prima instanță, Înalta Curte constată că la momentul la care țigaretile au fost scoase din primul antrepozit fiscal în vederea transferării către celălalt antrepozit fiscal intimata a achitat acciza aferentă acestora.

Critica recurentelor în sensul că au existat diferențe între cantitățile de țigareteliberate în consum în baza facturilor emise către terți și a avizelor de însoțire a mărfii către sucursale și cantitățile de țigareteliberate cuprinse în declarația de accize aferentă perioadei 01.01.2005 - 31.12.2006 nu este fondată.

În raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză, care a avut la bază evidența lunară a achiziționării, utilizării și returnării marcajelor în perioada 2004-2006, declarația lunară de accize și decontul anual de accize, s-a precizat că diferențele cantitative de produse accizabile, constatate de organele de control la sucursala care a primit produsele accizabile transferate, provin din faptul că în totalul vânzărilor lunare către clienții societății intime au fost incluse atât produsele accizabile din activitatea curentă a sucursalei care a primit produsele accizabile, cât și produsele accizabile transferate. De asemenea, expertul contabil a menționat faptul că pentru aceste diferențe cantitative au fost achitate accizele,

produsele accizabile transferate circulând cu documentele prevăzute de lege, în cuprinsul cărora era menționat că accizele au fost plătite, motiv pentru care nu există diferențe de accize datorate bugetului de stat (filele 1333-1347 vol. IV dosar fond).

În aceeași ordine de idei, prezintă relevanță faptul că în Decizia nr. 67/08.02.2012 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a consemnat că pentru fiecare eliberare în consum intimată a fost supusă impozitării, chiar dacă în avizele de însoțire a mărfurilor utilizate la transferul țigaretelor între sucursale a fost înscrisă acciza (fila 387 vol. II dosar fond).

Or, după cum în mod corect a evidențiat și prima instanță, intimata nu putea fi obligată să plătească de două ori accize pentru aceleași țigarete.

Pentru încălcarea obligației impuse de art. 183 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv aceea de înștiințare a autorității fiscale competente despre modificarea modului de operare în antrepozit fiscal, puteau fi aplicate alte sancțiuni, cum ar fi, de pildă, revocarea autorizației de antrepozit fiscal, în temeiul art. 185 alin. (3) din același act normativ, iar nu stabilirea de obligații fiscale suplimentare.

Concluzionând, instanța de control judiciar reține că transferul țigaretelor între cele două antrepozite fiscale aparținând intimatei nu s-a făcut în regim suspensiv de la plata accizelor, ci, dimpotrivă, după cum s-a arătat anterior, cu acciza aferentă plătită.

Ca atare, criticile recurentelor prezentate la acest punct nu sunt fondate.

3.1.3 Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere

Recurentele susțin faptul că soluția primei instanțe este greșită, întrucât intimata trebuie să plătească accize pentru tutunul brut prelucrat la Sucursala X, în baza unor contracte încheiate cu beneficiari, pentru obținerea amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată, în condițiile în care, pentru locul respectiv de producție, societatea nu avea autorizație de antrepozit fiscal pentru

producerea ori deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor, încălcând, astfel, dispozițiile art. 168 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În opinia recurentelor, amestecul de tutun tăiat cu nervură expandată este un tutun de fumat, conform art. 174 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, iar nu o materie primă, fiind supus obligației de plată a accizelor.

În altă ordine de idei, recurente arată că în speța de față nu au existat două inspecții fiscale succesive, întrucât Procesul-verbal fără număr din data de 11.05.2007 a fost întocmit în urma unui control tematic efectuat de ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la solicitarea făcută de DNA prin adresa nr. X/P/2006, fără, însă, să fie întocmită decizie de impunere.

Soluția instanței de recurs pe acest aspect

Înalta Curte constată că părțile au poziții divergente în ceea ce privește calificarea produsului "*amestec de tutun tăiat cu nervură expandată*".

< Astfel, intimata consideră că produsul rezultat ca urmare a executării contractelor de prestări servicii încheiate de societate constituie *materie primă pentru fabricarea țigaretelor* și, pe cale de consecință, nu intră sub incidența prevederilor art. 174 din Codul fiscal, în sensul încadrării sale ca produs accizabil.

Argumentele invocate de intimată sunt următoarele:

- tutunul destinat fabricării de țigarete este un produs asupra căruia urmează a se realiza o prelucrare industrială, ce constă în utilizarea echipamentelor tehnologice specifice;

- tutunul respectiv nu are calitățile necesare pentru a fi fumat ca atare și nici nu are această destinație, adică de vânzare în scopul rulării de țigarete, ci acesta este utilizat la fabricarea de țigarete, fapt ce implică un proces tehnologic aplicat de către producătorul de țigarete asupra sa;

- în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu s-a făcut dovada că tutunul procesat la X îndeplinește condițiile prevăzute de art. 174 alin. (5) lit. a) și b) din Codul fiscal raportate la acele din

art. 174 alin. (4) din același act normativ, aspect sesizat și prin raportul de expertiză efectuat în cauză;

- din analiza fluxului tehnologic, amestecul de tutun tăiat cu nervură expandată nu poate fi fumat în această stare, fiind destinat prelucrării ulterioare, așa cum reiese din Schema de fabricație și fișele tehnologice pentru fabricarea produselor din tutun - pag. 57-103 - emise de Regia Autonomă a Tutunului în anul 1995;

- nefiind vorba despre un produs accizabil, societatea nu avea obligația să dețină autorizație de antrepozit fiscal de producție;

- analogia pe care recurenta DGRFP o face cu deșeurile de tutun, în demonstrarea faptului că produsul aflat în discuție este accizabil, este străină de obiectul cauzei;

- trebuie avute în vedere și concluziile Procesului-verbal încheiat la data de 11.05.2007 de către ANAF în cuprinsul cărora s-a arătat că produsul analizat nu este accizabil;

- instanța de fond a sancționat încălcarea de către organele fiscale a dispozițiilor art. 105 alin. (3) din Codul de proc.fiscală ce reglementează principiul unicității inspecției fiscale;

- neemiterea deciziei de impunere în urma controlului efectuat în anul 2007 se poate datora și faptului că nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare.

< Dimpotrivă, după cum s-a precizat anterior, recurentele apreciază că este vorba despre un tutun de fumat, potrivit art. 174 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care se datorează acciza.

Înalta Curte apreciază că produsul *"amestec de tutun tăiat cu nervură expandată"* rezultat în urma prelucrării tutunului brut la Sucursala .X. a fost calificat în mod corect de către organele fiscale ca fiind *tutun de fumat supus accizelor, conform art. 174 alin. (4) și (5) din Codul fiscal* (forma vigoare în perioada de referință), pentru argumentele ce vor fi expuse în continuare.

< Contractele încheiate de societatea intimată în perioada 2005 - 2007 pentru procesarea primară a tutunului frunză și/ sau strips în vederea obținerii amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată, în afara antrepozitelor fiscale autorizate, mai precis la Sucursala .X., sunt următoarele:

- Contractul nr. X/28.05.2004 încheiat cu S.C. X S.R.L., având ca obiect "tăierea, procesarea unei cantități de X tone/an blend de tutun format pus la dispoziție de beneficiar și destinat exportului";

- Contractul nr. X/12.09.2006 încheiat cu S.C. X S.R.L., având ca obiect "tăierea, procesarea în faza primară a tutunului frunză și/ sau strips și amestecarea cu nervuri de tutun în vederea obținerii de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată";

- Contractul de prelucrare în lohn nr. X/04.07.2005 încheiat cu S.C. X S.R.L., având ca obiect "prelucrarea în lohn la .X. cu materiile prime, ingredientele și materialele auxiliare puse la dispoziție de către beneficiar pentru obținerea unei cantități de circa X tone/lună de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată";

- Contractul nr. X/10.10.2003 încheiat cu S.C. X S.R.L., având ca obiect "prelucrarea/procesarea în faza primară a tutunului frunză și/ sau strips și amestecarea cu nervuri de tutun în vederea obținerii de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată";

- Contractul nr. X/04.05.2007 încheiat cu S.C. X S.R.L., având ca obiect "comercializarea de bled de tutun tăiat în conformitate cu monstra acceptată de cumpărător."

< Fluxul tehnologic, conform Manualului de Procedură elaborat de S.C. .X. S.A., are două faze:

- faza primară de producere a bledului de tutun strips;

- faza secundară de confecționare a țigaretelor și ambalarea în pachete, cartușe și baxuri.

Faza primară cuprinde două subfaze:

- 1. formare blend amestec de tutunuri, care presupune o serie de operații de condiționare, sosare, depozitare pentru uniformizare, tăiere, expandare, uscare;

- 2. preparare nervură expandată (nervura brută este umezită - condiționată 6 ore pentru uniformizare - laminare - tăiată - expandată - uscată și apoi depozitată; urmează operația de introducere nervură expandată în bledul (amestecul de tutun) care are ca scop reducerea tăriei și reglarea conținutului de gudron, nicotina și monoxidul de carbon din fumul de țigară); în final,

amestecul de tutun și nervură se aromatizează și se depozitează în curve pentru fiecare aromă.

Prima instanță a arătat că este vorba despre materia primă necesară pentru producerea de țigarete, pornind de la concluzia exprimată de expertul contabil desemnat în cauză, în sensul că *“amestecul de tutun tăiat cu nervură expandată nu poate fi fumat în această stare fiind destinat prelucrării ulterioare (...); tutunul tăiat nu era destinat comercializării pe piață pentru a fi rulat în țigarete de către consumatori persoane fizice, el a fost comercializat către terți în cutii de carton de 200 kg.”*

Înalta Curte apreciază că analiza realizată de judecătorul fondului este greșită, întrucât nu a ținut seama de cele două faze ale fluxului tehnologic de producție anterior descrise, precum și de consecințele juridice ale acestora.

Astfel, nu numai pentru țigareta finală se datorează acciza, după cum s-a reținut în sentința atacată, ci și pentru tutunul prelucrat, livrat de intimată în cutii mari către consumatorii finali și care poate fi consumat ca *“tutun pipă”* sau introdus în foi cu o mașină care se găsește în comerț și fără tehnologie industrială.

Cu alte cuvinte, ceea ce interesează pe subiectul analizat nu este foița - parte componentă a țigaretii -, ci conținutul, mai precis, tutunul presat care poate fi fumat atât în foiță cât și cu alte mijloace.

De asemenea, instanța de control judiciar nu poate primi concluzia potrivit căreia amestecul aflat în discuție nu reprezintă un produs accizabil, în sensul art. 174 alin. (5) lit. b) din Codul Fiscal, citat de prima instanță, întrucât nu s-a făcut dovada că a fost vândut pentru rularea țigaretelor sau destinat vânzării cu acest scop.

Sarcina probei pentru dovedirea situației de fapt fiscale revine contribuabilului, în temeiul dispozițiilor art. 65 alin. (1) C.proc.fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În această situație, intimata trebuia să probeze felul în care a fost utilizat *“amestecul de tutun tăiat cu nervură expandată”* de către beneficiari.

Totodată, Înalta Curte constată că intimata a încălcat prevederile art. 168 alin. (1) și (2) din Codul Fiscal, conform cărora:

“Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal. Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită.”

Or, în speța de față, intimata, după cum s-a precizat anterior, a produs și vândut din prelucrarea tutunului brut frunză și/ sau strips, în baza unor contracte încheiate cu mai mulți beneficiari, diferite cantități de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată fără a deține autorizație de antrepozit fiscal pentru producerea ori deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor.

< Înalta Curte nu poate primi concluzia primei instanțe în sensul că *“nu se mai puteau reverifica aceleași aspecte care au făcut obiectul inspecției fiscale anterioare și, cu atât mai mult, nu se putea ajunge la concluzii diametral opuse pe baza acelorași elemente de fapt.”*

Principiul unicității inspecției fiscale, reglementat de art. 105 alin. (3) C.proc.fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu a fost încălcat de către autoritățile fiscale, întrucât societatea intimată nu au fost supusă la două inspecții fiscale succesive. Procesul-verbal fără număr încheiat la data de 11.05.2007 a finalizat un control tematic efectuat de ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, la solicitarea Ministerului Public - Direcția Națională Anticorupție materializată în adresa nr. X/P/2006. Acest proces-verbal nu a stat la baza emiterii unei decizii de impunere, care constituie titlu de creanță, în temeiul prevederilor art. 110 alin. (3) C.proc.fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

< Înalta Curte apreciază că intimata nu poate fi obligată la plata accesoriilor calculate de organul fiscal, mai precis, *.X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente accizelor în sumă de .X. lei*, pentru motivele ce vor fi arătate în cele ce urmează.

În analiza acestei chestiuni, instanța de control judiciar apreciază că prezintă relevanță cele statuate cu valoare de principiu în jurisprudența CJUE: principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun ca administrația fiscală națională să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se

întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea taxei unor astfel de operațiuni (hotărârea CJUE din 09.07.2015 pronunțată în cauza C-183/14).

Este adevărat că în speța nominalizată mai sus se analizează obligația de plată a TVA de către un operator economic, însă raționamentul juridic își păstrează valabilitatea și în materia plății accizelor.

Or, în speța de față, este în discuție mai mult decât o practică administrativă anterioară contradictorie, fiind vorba despre Procesul-verbal de control din data de 11.05.2007 încheiat de ANAF - DGAMC. În concret, în conținutul acestui act de control s-a stabilit că produsul analizat, respectiv tutunul de fumat procesat și vândut în perioada 2005-2006 către diverși beneficiari *“nu se supune reglementărilor art. 174 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul încadrării sale în categoria produselor accizabile și ale art. 186-189 din Legea nr. 571/2003, referitor la deplasarea produselor accizabile în regimul suspensiv, punct de vedere exprimat și în adresa Ministerului Economiei și Finanțelor - Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte nr. .X./19.04.2007.”* (a se vedea filele 294-298 vol. I dosar fond).

În aceste condiții, în mod indubitabil intimata a avut convingerea că nu datorează accize, față de cele stabilite de organul fiscal prin actul de control anterior individualizat, situație în care nu poate fi obligată la plata accesoriilor aferente acestora.

3.1.4 Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere

Recurente susțin faptul că soluția primei instanțe este greșită, întrucât intimata trebuie să plătească accize pentru produsul *“tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete”*, obținut din procesarea tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție ale intimatei și eliberat în consum către beneficiari care nu aveau calitatea de antrepozitari autorizați.

Intimata avea obligația să anunțe organul fiscal despre realizarea acestei operațiuni în antrepozitele sale fiscale de producție, să calculeze și să achite acciza la momentul eliberării în consum.

Soluția instanței de recurs pe acest aspect

< Pentru aceleași argumente expuse la pct. 3.1.3, în mod simetric, urmează a fi menținute constatările organului fiscal cu privire la obligația de plată a accizelor aferente produsului "tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete", ce reprezintă un produs accizabil, în raport de dispozițiile art. 174 alin. (5) lit. b) Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Un aspect suplimentar ce poate fi reținut este cel care rezultă din poziția exprimată de reprezentantul S.C. X S.A., în sensul că tutunul procesat la Sucursala X, în baza contractului nr. X/24.06.2005, a intrat după recepție direct în procesul de fabricare a țigaretelor fără alte prelucrări suplimentare.

De asemenea, contrar celor susținute de expertul contabil desemnat în cauză, în raport de dispozițiile art. 65 alin. (1) C.proc.fiscală, cu modificările și completările ulterioare, intimata trebuia să probeze situația de fapt fiscală, respectiv modalitatea în care au fost utilizate produsele de către beneficiari, precum și care era lățimea de tăiere a particulelor de tutun.

< În mod pe deplin justificat, recurențele au arătat că societatea intimată avea obligația să anunțe organul fiscal competent despre realizarea în antrepozitele sale de producție și a altor produse în regim suspensiv de la plata accizelor, adică tutun de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățime mai mare de 1 mm, tutunul de fumat este vândut sau destinat vânzării pentru rularea țigaretelor.

Mai mult decât atât, tutunul analizat, obținut în urma prelucrării primare a tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție ale intimitei, în regim suspensiv de la plata accizelor, a fost eliberat în consum fără calcularea accizei ca obligație de plată în documentele de livrare către terți și fără întocmirea documentului administrativ de însoțire către alte antrepozite fiscale, după cum

impun prevederile art. 192 și, respectiv, art.187 Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

< Totodată, pentru motivele prezentate la punctul anterior, instanța de control judiciar apreciază că intimata nu poate fi obligată la plata accesoriilor calculate de organul fiscal, mai precis, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, aferente accizelor în sumă de .X. lei.

3.1.5 Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere

Recurentele precizează faptul că, și în acest caz, soluția instanței de fond este greșită, iar intimata trebuie să plătească accize pentru nervura prelucrată și tutunul procesat în antrepozitele fiscale din .X., respectiv .X., eliberate în consum pentru antrepozitul din .X..

Soluția instanței de recurs pe acest aspect

< Pentru aceleași argumente expuse la pct. 3.1.3, în mod simetric, urmează a fi menținute constatările organului fiscal cu privire la obligația de plată a accizelor aferente produselor aflate în discuție, ce reprezintă produse accizabile, în raport de dispozițiile art. 174 alin. (5) lit. b) Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același timp, pentru motivele dezvoltate la același punct, instanța de control judiciar apreciază că intimata nu poate fi obligată la plata accesoriilor calculate de organul fiscal, mai precis, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere.

3.1.6 Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere

Recurentele arată că societatea intimată datorează accize pentru tutunul brut comercializat în anul 2008 fără a deține autorizație eliberată de către autoritatea fiscală teritorială în acest scop, așa cum prevăd dispozițiile pct. 4^{2.1} din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Activitatea de comercializare a tutunului brut sau parțial prelucrat nu a fost menționată în autorizația de antrepozit fiscal deținută de intimată, aceasta fiind o activitate distinctă de cea a antrepozitarului autorizat.

Intimata menționează faptul că nu era necesară obținerea unei autorizații de comercializare a tutunului brut în cazul agenților economici care dețineau o autorizație de antrepozit fiscal în domeniul tutunului prelucrat.

Soluția instanței de recurs pe acest aspect

Măsurile dispuse la pct. G din raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 și la poziția 2.1.1 din decizia de impunere nr. X/14.06.2011, prin care s-a constatat că societatea intimată datorează suma totală de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere, sunt legale.

Intimata a derulat următoarele operațiuni comerciale:

- În baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. X/2007, intimata a vândut către X Italia X kg de tutun brut, pentru care a fost emisă factura fiscală seria GLXT .X./28.03.2008, înregistrată în jurnalul de vânzări și decontul lunar de TVA la rubrica "livrări intracomunitare de bunuri" aferente lunii martie 2008. Pentru această cantitate de tutun brut comercializat au fost calculate accize în sumă de .X. lei, în temeiul art. 192 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- În baza Comenzii nr. X/2007, intimata a comercializat către .X. X kg tutun brut, pentru care a fost emisă factura fiscală seria X/24.01.2008. Pentru această cantitate de tutun brut comercializat au fost calculate accize în sumă de .X. lei.

- În baza Contractului de vânzare-cumpărare .X./30.11.2007, intimata a transmis către S.C. X S.R.L. X dreptul de proprietate asupra cantității de .X. tone tutun brut neprelucrat, stabilită prin Convenția de dare în plată nr. .X./25.11.2008. În acest sens, părțile au încheiat procesul-verbal de predare primire .X./26.11.2008, fără să fie emisă factură. Pentru această cantitate de tutun brut comercializat au fost calculate accize în sumă de .X. lei.

Din interpretarea dispozițiilor pct. 4^{2.1} din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 174 alin. (4) din Codul fiscal, citate de prima instanță, rezultă că pentru operațiunea de comercializare a tutunului brut trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- operatorul economic care dorește să comercializează tutun brut sau tutun parțial prelucrat poate desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea fiscală unde este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe/ autoritatea vamală teritorială;

- tutunul brut sau tutunul parțial prelucrat nu pot fi comercializate decât către un alt operator economic comerciant deținător al unei autorizații de comercializare tutun brut sau tutun parțial prelucrat ori către un antrepozit fiscal din domeniul tutunului prelucrat.

În speța de față, intimata nu deținea autorizație pentru comercializarea tutunului brut, după cum impune norma anterior individualizată, aspect de altfel necontestat de parte.

Trebuie menționat faptul că intimata a deținut din anul 2003 autorizații de antrepozite fiscale pentru locațiile din .X., .X. și .X. (pentru ultimele două, autorizațiile au fost revocate în anul 2007), care îi permiteau ca, în regim suspensiv de la plata accizelor, să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze următorul produs accizabil: T 2 - țigarete.

În discuție sunt două activități distincte: cea de comercializare a tutunului brut și cea de producție și expediere a țigaretelor.

Ca atare, în baza autorizațiilor de antrepozit fiscal pe care le avea, intimata nu putea desfășura activitate de vânzare a tutunului brut, după cum în mod judicios s-a reținut în actele administrativ fiscale contestate.

Prin urmare, intimata avea obligația de a obține autorizație ca operator economic de tutun brut și/ sau tutun parțial prelucrat eliberată de autoritatea fiscală competentă în acest scop.

Înalta Curte nu poate primi interpretarea făcută de judecătorul fondului potrivit căreia, pentru primele două tranzacții, intimata nu trebuia să dețină autorizație de comercializare a tutunului brut în condițiile în care instrucțiunile de aplicare au fost emise prin Ordinul PANAF nr. 800/2008, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 378 din 19.05.2008.

Această împrejurare nu poate fi de natură să exonerează partea de obligația de a se conforma normei aflate în discuție. Cu alte cuvinte, dacă nu era autorizată ca operator economic de tutun brut și/ sau tutun parțial prelucrat, intimată nu trebuia să deruleze astfel de operațiuni comerciale.

De asemenea, instanța de control judiciar constată că nu era îndeplinită nici cealaltă condiție, respectiv aceea ca cumpărătorul tutunului brut să dețină autorizație de comercializare a unui astfel de produs.

Procedând în acest mod, intimata a încălcat prevederile art. 183 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care îi impuneau obligația ca, în calitate de antrepozitar autorizat, 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 evidențe corespunzătoare, la cererea autorităților fiscale.

Pe cale de consecință, în mod corect organul fiscal a calculat în sarcina intimatei accize, în temeiul art. 192 alin. (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“un produs accizabil este eliberat pentru consum în România, În condițiile prevăzute la art. 166”*.

În raport de prevederile art. 119 alin. (1) C.proc.fiscală, cu modificările și completările ulterioare, intimata datorează accesoriile calculate de organul fiscal la debitul principal, respectiv accize, cuantumul acestora nefiind contestat în cauză.

3.1.7 Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere

Recurentele arată că intimata datorează accize pentru produsele aflate în stoc la data revocării autorizației de antrepozit

fiscal nr. RO.X.PP01 pentru antrepozitul S.C. .X. S.A. - Sucursala .X..

Partea avea posibilitatea să transfere stocurile de produse către un alt antrepozit fiscal din cadrul societății, cu autorizație valabilă, sub supraveghere fiscală, la data revocării autorizației.

Intimata a precizat că stocurile respective nu erau produse accizabile, ci materii prime destinate producerii de țigarete, nefiind îndeplinite condițiile impuse de art. 174 Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Soluția instanței de recurs pe acest aspect

Intimata datorează accize pentru produsele aflate în stoc la data revocării autorizației de antrepozit fiscal nr. RO.X.PP01 pentru antrepozitul S.C. .X. S.A. - Sucursala .X..

În concret, la solicitarea intimatei, prin Decizia nr. 560/17.12.2007, Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate a revocat autorizația de antrepozit fiscal anterior nominalizată.

Măsura revocării autorizației de antrepozit fiscal îl obliga pe antrepozitar să achite acciza în termen de 5 zile de la data comunicării măsurii, pentru produsele aflate în stoc, în temeiul art. 192 alin. (7) Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 17 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004.

Contrar celor reținute de prima instanță, tutunul prelucrat este produs accizabil pentru aceleași argumente prezentate în cele de mai sus.

În raport de prevederile art. 119 alin. (1) C.proc.fiscală, cu modificările și completările ulterioare, intimata datorează accesoriile calculate de organul fiscal la debitul principal, respectiv accize, cuantumul acestora nefiind contestat în cauză.

3.1.8 Referitor la suma de .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere

Accizele au fost calculate pentru diferența de țigarete constatată la inventarierea stocului de țigarete confiscate și predate spre distrugere Sucursalei .X..

Instanța de control judiciar apreciază ca măsura dispusă este nelegală, în condițiile în care intimata nu era proprietara produselor

respectiv, iar ANV nu a dat curs solicitării sale de aprobare a distrugerii țigaretelor confiscate.

În plus, atât data de 14.06.2010 (data constatării diferenței în minus) cât și data de 14.06.2011 (data calculării accizelor) sunt ulterioare datei de 01.04.2010 când au fost abrogate art. 165 și art. 192 alin. (3) din Codul fiscal.

3.1.8 Referitor la cheltuielile de judecată

În raport de dispozițiile art. 274 și art. 276 C.proc.civ., de culpa procesuală și de quantumul pretențiilor admise în cauză, instanța de control judiciar apreciază că recurente-pârâte datorează cheltuieli de judecată în quantum de .X. lei către intimata-reclamantă.

3.2. *Expertul .X.* a solicitat modificarea, în parte, a sentinței, în sensul majorării onorariului cu suma de .X. lei și obligării reclamantei la plata acestei sume.

În motivarea recursului său, expertul a aratat că a lucrat la întocmirea raportului de expertiză timp de 8 luni, volumul de muncă fiind foarte mare, iar onorariul fixat de prima instanță nu este corespunzător, în raport cu activitatea prestată.

Soluția instanței de recurs pe acest aspect

Recursul este fondat: în raport de activitatea complexă desfășurată în vederea întocmirii raportului de expertiză contabilă, este justificată majorarea onorariului de expert doar cu suma de .X. lei.

4. Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru toate considerentele anterior prezentate, în temeiul art. 312 alin. (1) și (2) C.proc.civ., raportat la art. 304 pct.9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte:

- va admite recursurile declarate de pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în reprezentarea Direcției Regionale Vamale .X., va modifica în tot sentința atacată, în sensul că va admite, în parte, acțiunea reclamantei S.C .X.S.A., va anula, în parte, Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 67/08.02.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Decizia de impunere

privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. X/14.06.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X., în ceea ce privește categoriile de sume mai sus prezentate, fiind menținute în rest respectivele acte;

- va admite recursul declarat de expertul .X. împotriva aceleiași sentinței și, în consecință, va majora onorariul cu suma de .X. lei și va obliga reclamanta să plătească această sumă către expert.

- va obligă recurentele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în reprezentarea Direcției Regionale Vamale .X., la plata sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli de judecată către intimata-reclamantă S.C .X.S.A.

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

I. Admite recursurile declarate de pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în reprezentarea Direcției Regionale Vamale .X. împotriva sentinței civile .X. din 21.05.2014 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a de Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică în tot sentința atacată, în sensul că:

Admite în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C .X.S.A.

Anulează în parte Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 67/08.02.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a contestațiilor și Decizia de impunere nr. X/14.06.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X., în ceea ce privește sumele de:

- .X. lei, reprezentând .X. lei accize, .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente;

- .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente sumei de .X. lei reprezentând accize;

- .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente sumei de .X. lei reprezentând accize;

- .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente sumei de .X. lei reprezentând accize;

- .X. lei, reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări de întârziere aferente.

Menține în rest actele contestate.

II. Admite recursul declarat de expertul .X. împotriva sentinței anterior menționate și, în consecință:

Majorează onorariul expertului cu suma de .X. lei și obligă reclamanta să plătească această sumă către expertul contabil .X..

Obligă recurentele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în reprezentarea Direcției Regionale Vamale .X., la plata sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli de judecată către intimata-reclamantă S.C .X.S.A.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 11 decembrie 2015.

XXXXX