

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

DECIZIA nr.1004

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 5 martie 2015

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

La data de 5 februarie 2015 s-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S.R.L. prin lichidator judiciar .X. .X. și de S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței .X. din 18 septembrie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la data de 5 februarie 2015, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 12 februarie 2015 și ulterior, la data de 19 februarie 2015, la data de 26 februarie 2015 și la data de 5 martie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința civilă .X. din 18 septembrie 2013, Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins ca nefondată acțiunea în contencios administrativ având ca obiect „contestație act administrativ fiscal” formulată de contestatoarea S.C. .X. S.R.L., prin lichidator .X. .X., în contradictoriu cu pârâțul intimat Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și intimatele Direcția Generală a

Finanțelor Publice .X. în nume propriu și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și a respins cererea de intervenție accesorie formulată de S.C. .X. S.R.L. .X., ca nefondată.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a examinat situația de fapt și înscrisurile aflate la dosarul cauzei, apreciind că, pentru a stabili legalitatea actelor administrativ fiscale contestate în prezenta cauză și legalitatea operațiunilor comerciale cu produse accizabile la care acestea se referă, trebuie de stabilit care este efectul revocării și suspendării executării Deciziei nr. .X./22.07.2005 a Ministerului Finanțelor Publice - Comisia pentru Autorizarea Antrepozitelor Fiscale și a Importatorilor de Produse Accizabile Supuse Marcării prin care s-a revocat Autorizația de antrepozit fiscal nr. .X./20.04.2005, asupra acestei autorizații.

Pentru a stabili aceste efecte, instanța a avut în vedere dispozițiile legale în forma în vigoare la data emiterii actelor administrative și efectuării procedurilor premergătoare ce au stat la baza emiterii acestor acte.

Potrivit acestor dispoziții, autorizarea ca antrepozit fiscal se face la cererea persoanei care intenționează să fie antrepozitar autorizat pentru acel loc, sub condițiile prevăzute la art. 183 din Codul fiscal în cazul în care beneficiarul autorizației nu îndeplinește aceste cerințe, autoritatea fiscală competentă - emitentă a actului - revocă sau anulează autorizația pentru un antrepozit fiscal, conform dispozițiilor din art. 185 alin. 3 Cod fiscal.

Deci, a reținut Curtea, actul administrativ, deși valabil emis, este condiționat de îndeplinirea unor cerințe impuse antrepozitarului prin lege.

Aceste cerințe operează ca o condiție suspensivă care suspendă nașterea efectelor autorizației de antrepozit fiscal până la îndeplinirea acestora conform art. 186 Cod fiscal. Conform regulilor generale, dacă antrepozitarul nu îndeplinește obligațiile prevăzute la art. 183 Cod fiscal, drepturile născute prin autorizație se desființează cu caracter retroactiv.

Deci Decizia nr. .X./22.07.2005 Ministerul Finanțelor Publice - Comisia pentru Autorizarea Antrepozitelor Fiscale și a Importatorilor de Produse Accizabile Supuse Marcării retroactivează astfel încât toate operațiunile juridice efectuate de antrepozitar sunt desființate și considerate ca operațiuni efectuate în afara antrepozitului fiscal.

Beneficiarul autorizației de antrepozit fiscal cunoaște sau avea posibilitatea de a cunoaște obligațiile ce trebuie îndeplinite pentru a evita revocarea sau anularea autorizației deoarece aceste obligații sunt prevăzute în lege și sunt suficient de clare și precise. Neîndeplinirea acestor obligații este deci o manifestare a voinței beneficiarului actului care nu se poate plânga că retroactivitatea specifică revocării îi încalcă anumite drepturi subiective dobândite prin actul administrativ revocat.

În cauză, este lipsită de relevanță depunerea garanției cu întârziere deoarece aceasta era o condiție de eficacitate a autorizației de antrepozit fiscal și nu o cauză de valabilitate a operațiunilor comerciale cu produse accizabile, care presupun prin ipoteză o autorizație valabilă.

Așa cum s-a arătat, reclamantul a formulat contestație administrativă împotriva Deciziei nr. .X./22.07.2005 a Ministerului Finanțelor Publice - Comisia pentru Autorizarea Antrepozitelor Fiscale și a Importatorilor de Produse Accizabile Supuse Marcării.

Curtea a constatat că, pe durata suspendării de drept a autorizației de antrepozit, încetează orice formă de executare a actului administrativ până la expirarea duratei suspendării.

Beneficiile fiscale ale operațiunilor cu produse accizabile efectuate în această perioadă depind însă de soluția dată în contestație. Respingerea contestației și a acțiunii în anularea actului revocator au confirmat legalitatea acestuia cu efect retroactiv de la data emiterii lui. Consecința logică este că operațiunile cu produse accizabile efectuate pe durata suspendării sunt considerate ca fiind efectuate în afara antrepozitului fiscal. Aceasta este și concluzia ce se desprinde din interpretarea dispozițiilor art. 200 Cod fiscal care reglementează regimul

scutirilor de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute (în baza căruia se pretinde că au fost efectuate cele 8 livrări de produse alcoolice denaturate) și a pct. 20.1 din HG nr. 44/2004 (Norme metodologice) care prevede că scutirea de la plata accizelor se acordă numai beneficiarului, cu condiția ca aprovizionarea să se fi efectuat direct de la un antrepozit fiscal ceea ce presupune o autorizație valabilă.

Argumentul reclamantei că Autorizația de Antrepozit Fiscal nr..X./20.04.2005 și-a produs efecte în continuare și a obținut X autorizații de utilizator final în perioada 25.10.2005 - 12.06.2006 (în intervalul suspendării de drept a Deciziei de revocare) nu a putut fi primit de instanță pentru că obținerea acestor autorizații nu îi putea fi refuzată atâta vreme cât autorizația era prezumată valabilă.

Toate aceste considerente au condus la concluzia că pentru operațiunile cu produse accizabile efectuate de reclamantă în baza autorizației revocate, datorează accize, TVA și penalități de întârziere așa cum au fost calculate de inspectorii fiscali și înscrise în cele două decizii de impunere, în drept fiind îndeplinite condițiile de aplicare a dispozițiilor art. 192 alin. 7 din Codul fiscal.

Totodată, instanța a înlăturat concluziile expertului contabil deoarece acesta face o evaluare a dispozițiilor legale aplicabile cauzei fără însă a analiza efectul revocării și suspendării autorizației de antrepozit fiscal.

Împotriva aceste sentințe au formulat recurs reclamanta S.C. .X. S.R.L. și intervenienta S.C. .X. S.R.L., susținând că hotărârea atacată este nelegală și netemeinică pentru următoarele motive, respectiv argumente:

(1)Instanța de fond a considerat că prin revocarea autorizației conform Deciziei nr. .X./22 iulie 2005, nici celelalte 8 autorizații emise nu mai sunt valabile, iar această concluzie este în contradicție cu motivele reținute de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin decizia de impunere nr. .X./3 noiembrie 2006. Prin acest ultim act administrativ nu s-a invocat ca motiv de impunere suplimentară faptul că autorizația nu-și mai produce efectele, ci

faptul că „pentru livrările de produse alcoolice denaturate efectuate de S.C. .X. S.R.L. în perioada octombrie 2005 – iunie 2006 nu au fost respectate condițiile din autorizațiile de utilizator final emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., întrucât produsele alcoolice denaturate livrate de societate nu reprezintă produse finite, destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări, ci reprezintă materii prime pentru fabricarea unor produse primite de către societățile beneficiare” (pag.22 din Decizia nr. 298/21 august 2009 a Agenției Naționale de Administrare Fiscală). Practic, instanța de fond a acordat mai mult decât s-a cerut, considerând, în contradicție cu cele stabilite chiar de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., că societatea trebuia să fie impusă suplimentar nu pentru că nu au fost respectate condițiile din autorizațiile de utilizator final, ci pentru că autorizațiile de utilizator final au fost anulate conform Deciziei nr. .X./22 iulie 2003.

Totodată, această motivare este și nelegală, deoarece ignoră efectele de *suspendare de drept* a deciziei de revocare a autorizației de antrepozit fiscal nr. .X./20 aprilie 2005, rezultând din prevederile art. 185 alin. 5² și 8, ale art. 192 coroborate cu cele ale art. 186 – 188 și ale art. 189 Cod fiscal.

(2) Instanța de fond nu a motivat în nici un fel respingerea contestației împotriva Deciziei nr. .X./3 noiembrie 2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei.

Criticile formulate de recurente se încadrează în prevederile art. 304 pct. 7 și 9 și ale art. 304¹ Cod procedură civilă.

Recurenta S.C. .X. S.R.L. nu timbrat recursul său, deși a fost citată cu această mențiune și cu indicarea cuantumului taxei de timbru, astfel că recursul acesteia urmează a fi anulat ca netimbrat.

Analizând actele și lucrărilor dosarului de fond, precum și motivele de recurs invocate de S.C. .X. S.R.L., instanța de control judiciar constată că recursul este întemeiat, însă numai pentru următoarele motive:

Astfel, instanța de fond a făcut o greșită aplicare a legii, statuând că respingerea contestației împotriva deciziei de revocare a autorizației de antrepozit fiscal are drept consecință considerarea operațiunilor cu produse accizabile efectuate pe durata suspendării ca fiind efectuate în afara antrepozitului fiscal.

Potrivit art. 185 alin. 5² din Codul fiscal în vigoare în perioada 1 ianuarie 2005 – 1 ianuarie 2007 (perioada efectuării operațiunilor impozitate) „În situația în care antrepozitarul autorizat contestă decizia de suspendare, revocarea sau anulare a autorizației de antrepozit fiscal, efectul deciziei se suspendă”.

Această prevedere legală diferă de prevederea corespunzătoare din Codul fiscal în forma în vigoare ulterior datei de 1 ianuarie 2007, respectiv art. 185 alin. 8, potrivit căruia: „Contestarea deciziei de suspendare, revocare sau anulare a autorizației de antrepozit fiscal suspendă efectele juridice ale acestei decizii pe perioada soluționării contestației în procedura administrativă”.

Din analiza textelor legale menționate rezultă că potrivit legii aplicabile la data efectuării operațiunilor analizate, suspendarea efectelor juridice ale deciziei de revocare a autorizației de antrepozit fiscal nu era limitată până la data soluționării contestației în procedură administrativă, ci se producea pe toată durata soluționării contestației, respectiv până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești.

Instanța de fond, deși a citat în mod corect textul de lege aplicabil (art. 185 alin. 5² din Codul fiscal în vigoare în perioada 1 ianuarie 2005 – 1 ianuarie 2007), a interpretat în mod greșit legea, motivând că respingerea contestației împotriva deciziei de revocare a autorizației de antrepozit fiscal are drept consecință considerarea operațiunilor cu produse accizabile efectuate pe durata suspendării, ca fiind efectuate în afara antrepozitului fiscal.

Totodată, este întemeiată critica potrivit căreia instanța de fond nu a motivat în nici un fel respingerea contestației împotriva Deciziei nr. .X./3 noiembrie 2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Pentru considerentele menționate, instanța de control judiciar reține că instanța de fond nu s-a pronunțat asupra unor apărări esențiale formulate de reclamantă, respectiv cea privitoare la aplicarea art. 185 alin. 5² din Codul fiscal în vigoare în perioada 12 ianuarie 2005 – 1 ianuarie 2007 și cele privitoare la nelegalitatea și netemeinicia Deciziei nr. .X./3 noiembrie 2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., astfel că nu s-a pronunțat asupra fondului acțiunii.

Pe cale de consecință, în baza art. 312 alin. 1,2 și 3 Cod procedură civilă recursul urmează a fi admis, dispunându-se casarea sentinței atacate cu trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță.

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

Anulează recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței .X. din 18 septembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca netimbrat.

Admite recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. prin lichidator judiciar .X. .X. împotriva aceleiași sentințe.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 5 martie 2015.

xxxxx