

ROMANIA
CURTEA DE APEL TIMISOARA
SECTIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
DOSAR NR. XXX/2011 – 16.03.2012

DECIZIA CIVILA NR. XXX
SEDINTA PUBLICA DIN 31.10.2012
PRESEDINTE:
JUDECATOR:
JUDECATOR:
GREFIER:

Pe rol fiind pronunțarea asupra recursului formulat de reclamanta S.C. XXX S.R.L., împotriva sentinței civile nr.XXX/02.12.2011, pronunțată în dosarul nr.XXX/108/2011, al Tribunalului Arad, în contradictoriu cu pârâții - intimați Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Biroul Soluționare Contestații, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la termenul din 24.10.2012, potrivit căreia instanța a amânat pronunțarea cauzei la 31.10.2012, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la Tribunalul Arad la data de 14.06.2011 reclamanta S.C. XXX S.R.L. a cerut în contradictoriu cu pârâții Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad - Biroul Soluționare Contestații, Autoritatea Națională a Vămilelor și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara, anularea Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspecția fiscală nr. xxx/23.11.2010 (pentru suma de xxx lei, reprezentând accize țigarete și a sumei de xxx lei, reprezentând majorări de întârziere) și a Raportului de Inspecție fiscală nr.xxx din 18. 11.2010, emise de pârâta de ordinul I; anularea Deciziei nr.xxx/10.01.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii privind suma de xxx lei, cu titlu de dobânzi și anularea Deciziei nr. xxx din 24.02.2011 și a Deciziei nr.xxx/24.03.2011 emisă de către pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad în soluționarea contestațiilor administrative.

În motivarea acțiunii, reclamanta a susținut că nu datorează obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală în sarcina sa prin Deciziile nr. xxx/23.11.2010 și nr.xxx/10.01.2011 deoarece nu datorează accize pentru cantitatea de 200.000 buc. țigarete/semestru, fiind scutită legal de la plata acestora în baza prevederilor art. 200 indice 1 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, modificată și completată, țigarele fiind destinate studiului de piață și nu comercializării pe piață.

Prin întâmpinările depuse, pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad, Autoritatea Națională a Vămilelor și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad, reprezentate prin Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara au cerut respingerea acțiunii reclamantei ca neîntemeiată, susținând că reclamanta în calitate de operator înregistrat nu beneficiază de scutirea prevăzută de art. 200 indice 1 Cod fiscal de la plata accizelor pentru tutunul prelucrat, această scutire profitând doar producătorului de tutun

prelucrat, nu și comerciantului, fapt ce rezultă din adresa nr. xxx – ANV Direcția Supraveghe Accize și Operațiuni Vamale.

Se mai arată că reclamanta nu a probat faptul că țigarele pentru care nu a calculat accize erau destinate unor teste de piață care sa na se realizeze crin comercializarea acestor produse, ci prin mijloace specifice cercetărilor de piață, încălcând obligația stabilită de art. 65 alin. 1 Cod procedură fiscală.

Prin Sentința Civilă nr.xxx/02.12.2C11, pronunțată în dosar nr.xxx/108/2011, Tribunalul Arad a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. XXX S.R.L., fără cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

Este nefondat capătul 1 al cererii de chemare în judecată prin care reclamanta S.C. XXX S.R.L. a cerut constatarea nulității Deciziei nr. xxx/23.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru motivul că anterior emiterii deciziei societatea a mai fost supusă unei inspecții fiscale, pentru aceeași perioadă, 01.01.2007 - 31.12.2009, finalizată prin emiterea Deciziei nr. xxx/01.04.2010.

Reclamanta a interpretat eronat prevederile art. 105 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003, modificată și completată privind Codul de procedură fiscală care reglementează cadrul legal al efectuării inspecției fiscale și reverificarea unei anumite perioade de timp supusă controlului.

În teza a II-a a articolului precitat legiuitorul a prevăzut următoarele:

„Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”.

Obligația de reverificare a entității controlate este firească în condițiile prevăzute de legiuitor mai sus, în caz contrar, inspecția fiscală riscând să dobândească un caracter absolut formal, lipsit de finalitate.

Instanța a observat că legiuitorul a reglementat expres regulile privind reverificarea unei anumite perioade supuse inspecției fiscale, definind explicit, fără echivoc noțiunea de „reverificare” și noțiunea de „date suplimentare” necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, de natură să influențeze rezultatele acestora” prin art. 105 indice 1 din O.G. nr. 92/2003 modificată și completată prin O.G. nr. 29/31.08.2011, publicată în Monitorul Oficial nr. 626/02.09.2011, după efectuarea inspecției fiscale în discuție.

Din cele arătate mai sus, instanța a reținut preocuparea legiuitorului de a reglementa legal obligația de efectuare a reverificării unei anumite perioade pentru stabilirea obligațiilor fiscale de plată, a condițiilor și cadrului legal în care are loc reverificarea, scopul fiind de a obține date exacte despre situația fiscală a societății verificate.

În speța de față, rezultă că reverificarea era necesară, că a fost dispusă în mod legal, motivat de către conducătorul inspecției fiscale, fapt ce rezultă cu evidență din Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/18.11.2010 și a Deciziei de reverificare nr. xxx/30.08.2010, dar și a Deciziei de impunere nr. xxx/01.04.2010 emisă de către pârâta Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad.

În speță, motivul care a stat la baza reverificării îl constituie constatarea făcută de către organele de control fiscal în timpul acțiunii de control desfășurată în perioada 07.01.2010 - 23.03.2010, a faptului că reclamanta în calitate de deținător al autorizației de operator înregistrat nu a achitat accizele aferente unei cantități de 200.000 buc. țigarete/semestru, cu începere de la data de 30.07.2007.

De asemenea, s-a reținut că ambele părți au solicitat autorității vamale superioare clarificări cu privire la obligația de plată, respectiv de scutire de la plata accizelor de către reclamantă, în ipoteza în discuție.

Din lecturarea Deciziei nr. xxx-2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, rezultă că nu s-au constatat deficiențe de ordin contabil cu privire la înregistrarea în contabilitate a cantității de țigarete pentru care s-a solicitat scutirea de la plata accizelor, în baza art. 200 indice 1 Cod fiscal, cum greșit pretinde reclamanta, ci faptul că aceasta a calculat greșit acciza totală (acciza

specifică + acciza ad valorem), achitând acciza minimă pentru țigarete cu încălcarea prevederilor art. 177 alin. 1 Cod fiscal.

Aceste constatări se referă la achizițiile din data de 17.12.2007 și 28.12.2007, organul de control stabilit prin decizia arătată mai sus obligația de plată a accizelor în cuantum de xxx lei și majorări de întârzieri de întârziere în sumă de xxx lei.

I s-a imputat prin aceeași decizie, faptul că nu a calculat corect cota de 1% datorată Agenției Naționale pentru Sport, că nu a respectat termenul de plată al accizelor în cazul recepțiilor făcute la data de 26.06.2007 și 04.08.2009.

De asemenea, i s-a imputat faptul că nu a putut prezenta documentul justificativ care a stat la baza înregistrării Fișei contului 371 din care rezultă ieșirea din gestiune a reclamantei a cantității de 25.145 pachete țigarete, la data de 01.06.2009.

Ori, în cazul de față litigiul se poartă asupra acestei ultime constatări a inspecției fiscale care a făcut obiectul reverificării sub aspectul lămuririi incidenței scutirii reclamantei de la plata accizelor, invocată de către aceasta, pe motiv că țigarele erau destinate studiului de piață, invocând în drept prevederile art. 200 indice 1 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, modificată și completată, în vigoare la data reverificării.

Față de considerentele prezentate a respins cererea reclamantei pentru constatarea nulității Deciziei nr. 8/23.11.2010.

Pe fond, tribunalul a reținut următoarele:

Problema de drept care se ridică în prezenta cauză este determinată de interpretarea pe care legiuitorul a conferit-o prevederilor art. 200 indice 1 Cod fiscal, în vigoare în perioada efectuării inspecției fiscale, 01.01.2007 - 31.12.2009, precum și scopul urmărit de legiuitor prin edictarea acestei norme, respectiv dacă operează sau nu scutirea legală de la plata accizelor în favoarea comercianților de țigarete sau doar a producătorilor, în situația în care sunt oferite pe piața românească doar pentru testare, prin intermediul unui proiect de testare a pieței prin mijloace de cercetare de piață.

Articolul 200 indice 1 Cod fiscal prevede în alin. 1 scutirea de la plata accizelor a tutunului prelucrat, atunci când este destinat în exclusivitate testelor științifice și celor privind calitatea produselor; în alineatul 2 s-a stipulat că modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alineatul 1 vor fi reglementate prin norme.

Prin Normele metodologice de aplicare a art. 200 indice 1 Cod fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a prevăzut la pct. 22.1 că tutunul prelucrat reprezentând țigarete este scutit de plata accizelor atunci când este destinat unor teste științifice sau unor teste de piață, cu condiția ca testarea să nu se realizeze prin comercializarea acestor produse, ci prin mijloace specifice cercetării științifice sau cercetării de piață.

Instanța a reținut ca pertinentă observația pârâtelor Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad, Autoritatea Națională a Vănilor și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad cu privire la faptul că reclamanta S.C. XXX S.R.L. nu a probat cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de art. 65 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003, modificată și completată împrejurarea că țigarele pentru care au omis să calculeze și să plătească acciza au fost destinate unor teste de piață.

Din conținutul Deciziei de impunere nr. xxx/01.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală rezultă că la momentul efectuării inspecției inițiale reclamanta nu a putut depune în probațiune documentul justificativ.....de 01.06.2009, ieșire înscrisă în fișa contului 371.

Prin urmare rezultă că la acea dată reclamanta nu a întocmit jurnale, fișe de magazie sau alte documente contabile prin care să dovedească destinația țigaretelor ieșite din gestiune, respectiv că erau destinate unor teste de piață, încălcând obligația legală prevăzută de Ordinul M.E.F. nr. 3512/2008 - Anexa nr. 1 litera A pct. 1, 14. 33 și art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității.

Această probă nu a fost făcută nici în procedura prealabilă având ca obiect contestarea Deciziei nr. xxx/23.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei nr. xxx/10.01.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii, reprezentând dobânzi aferente baze de impozitare stabilită suplimentar în sarcina contestatoarei prin prima decizie.

Doar în timpul procesului reclamanta a depus două înscrisuri intitulate „testarea calității țigaretelor comercializate de către S.C. XXX S.R.L.” filele 46-91 privind activitatea de testare prin mijloace de cercetare de piață, efectuate în perioada 01.01.2009 - 31.12.2009, respectiv în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 - f.92 - 130 dosar.

Aceste înscrisuri prezintă un conținut insuficient de informații, nefăcând dovada certă a ieșirii din gestiunea reclamantei a cantității de 200.000 țigarete pentru a fi destinate consumului gratuit în vederea testării pe piață.

Instanța a observat că reclamanta a stabilit 8 obiective de cercetare, după cum urmează: determinarea vârstei consumatorilor pentru a identifica categoria de vârstă a potențialilor cumpărători, determinarea consumatorilor în funcție de sex, în funcție de venit, identificarea consumului zilnic de țigarete pentru determinarea gradului de dependență, stabilirea tipului de țigaretă preferată, identificarea criteriului de alegere al consumatorului cu privire la un anumit tip de țigaretă, determinarea mărcii de țigaretă oferită spre degustare și consum propriu, identificarea sugestiilor cu privire la îmbunătățirea produselor.

Cu toate acestea, nu a depus în probațiune, cu titlu exemplificativ parte din chestionarele completate pentru a forma convingerea că într-adevăr a avut loc o cercetare a țigaretelor comercializate de reclamantă, achiziționată de la producătorul maghiar Continental Dohanyipari Zrt.

De asemenea, reclamanta nu a evidențiat cheltuielile alocate personal sau de către producător pentru studiul de piață în discuție, nu a precizat și dovedit dacă studiul s-a realizat de către angajații proprii ai societății sau de către terți, nu a depus un tabel cu datele personale ale celor care au participat în teren la efectuarea studiului pentru a-i identifica și pentru a putea fi ascultați ca martori în vederea dovedirii activității desfășurate, cu atât mai mult cu cât pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad prin întâmpinarea depusă ridică semne de întrebare sub acest aspect, motivând că reclamanta nu a dovedit actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale atunci când a invocat scutirea.

De asemenea, reclamanta a omis să precizeze dacă s-a realizat recepția programului de cercetare științifică sau a studiului de piață în speța de față, felul în care acest studiu a influențat activitatea societății comerciale.

Lipsa acestor informații, coroborată cu omisiunea întocmirii documentelor contabile privind ieșirea din gestiunea reclamantei a cantității de 200.000 țigarete la data de 01.06.2009, pentru care nu s-au plătit accize conduc la concluzia întocmirii fictive, pro cauza, a pretinsului studiu de piață efectuat în perioada 2008 - 2009.

Legiuitorul fiscal pretinde disciplina atât producătorilor de țigarete, cât și comercianților pe care îi obligă să întocmească documente justificative privind intrarea și ieșirea din gestiune a produselor accizabile de o asemenea manieră încât să nu existe dubii cu privire la proveniența și destinația acestora.

În speța de față se poate concluziona că nu operează scutirea reclamantei operator înregistrat de la plata accizelor pentru tutunul prelucrat, scutire reglementată

De prevederile Legii nr. 571-2003 privind Codul fiscal, modificată și completată și a Normei metodologice de aplicare cuprinsă în art. 22 indice 1 alin. 1 și 2, fiind corect punctul de vedere exprimat de Agenție Națională de Administrare Fiscală - Direcția Supraveghere, Accize și Operațiuni Vamale nr. xxx, potrivit căruia această scutire profită doar producătorului de țigarete nu și comerciantului care efectuează un studiu de piață sau cercetare științifică, prin mijloace specifice.

Această concluzie este întărită și de prevederile titlului VII din Codul fiscal privind accizele și alte taxe speciale în care se arată care sunt obligațiile plătitorilor de accize, reglementându-se regimul de antrepozitare a produselor accizabile - tutun, speța de față, coroborat cu obligația întocmirii anumitor documente în cazul deplasării produselor accizabile aflate în regim suspensiv, ale căror accize nu au fost plătite, reglementate în art. 186 - 200 indice 1 Cod fiscal în vigoare la data efectuării controlului.

Potrivit art. 165 din Legea nr. 571/2003 acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum, definit în art. 166 alin. 1 litera f) ca fiind recepția făcută de către un operator înregistrat de produse accizabile, deplasate de la un antrepozit fiscal dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene.

Potrivit art. 185 indice 1 alin. 3 din același act normativ obligația de plată a accizei pentru țigarete datorate de către reclamantă a intervenit la momentul recepționării țigaretelor, termenul de plată fiind ziua imediat următoare celei în care au fost recepționate produsele accizabile potrivit art. 193 alin. 2 litera a) din Legea nr. 571/2003, modificată și completată.

Instanța a reținut că reclamanta S.C. XXX S.R.L. nu a contestat cuantumul accizelor pentru țigarete și al majorărilor de întârziere în cuantum de 70.660 lei, respectiv, 48.786 lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxx/23.11.2010 -f. 10-12 dosar și nici cuantumul accizei încasate din vânzarea produselor din tutun în sumă de xxx lei referitoare la obligațiile de plată accesorii stabilite prin Decizia nr. xxx/10.01.2011 în dosarul fiscal nr. 333 M al Administrației Financiare pentru Contribuabilii Mijlocii Arad - f. 18 dosar, prin urmare constată că obligațiile fiscale ale reclamantei au fost corect calculate, neexistând motive pentru anularea lor.

Pentru considerentele prezentate, în baza art. 18 alin. 2 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ a respins acțiunea precizată în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. XXX S.R.L.

împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta S.C. XXX S.R.L., considerând-o ca netemeinică și nelegală.

În motivarea recursului s-a arătat că, prima instanță a interpretat greșit actele juridice deduse judecării, pronunțând o hotărâre lipsită de temei legal și cu încălcarea flagrantă a legii, din următoarele motive:

A. Cu privire la motivul prevăzut de art.304 pct.8 și 9 Cod Procedură Civilă. 1. în primul rând, pe cale de excepție a solicitat să se constate nulitatea Deciziei nr.xxx/23.11.2011 întrucât perioada 01.01.2007-31.12.2009 care a făcut obiectul inspecției fiscale în urma căreia s-a emis decizia atacată a mai fost supusă unei inspecții fiscale în perioada 07.01.2010 - 23.03.2010 în urma căreia s-a emis decizia nr.xxx/01.04.2010, cum de altfel recunosc și organele de control.

Se învederează faptul că Decizia nr.xxx/01.04.2010 nu putea fi supusă reverificării întrucât conform art. 105 al.3 Cod procedură fiscală inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare obligație fiscală, în speță acciza, și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, în speță perioada 01.01.2007 - 31.12.2009.

Fac excepție de la această regulă cazurile în care apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali sau erori de calcul. Din lecturarea Deciziei nr.xxx/01.04.2010 reiese foarte clar faptul că s-a procedat la verificarea destinației dată țigaretelor pentru care s-a solicitat scutirea de la plata accizelor în baza art.200 Cod

Înregistrările în contabilitate a acestor cantități. Nu s-a pus nici măcar în discuție faptul că nu ar beneficia de scutire.

Împrejurarea că ulterior s-a solicitat și s-a primit punctul de vedere a Autorității Naționale a Vămile - Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale (care nu i- a fost adus la cunoștință), nu poate fi considerat dată suplimentară de care organele de control și de către prima instanță, să fie în imposibilitatea de a stabili o taxă. În ipoteza în care, pe fond, decizia atacată ar fi legală, o reverificare întemeiată pe necunoașterea legii sau neasumarea răspunderii îndeplinirii atribuțiilor de serviciu, este de neconceput. Punctul de vedere al autorității vamale superioare nu poate constitui data suplimentară.

2. Față de netemeinicia actelor atacate menționează că, în calitate de operator înregistrat, a beneficiat în perioada 01.01.2007-31.12.2009 de scutirea de la plata accizelor pentru țigaretile destinate studiilor de piață, drept acordat de către prevederile art.2001 Cod Fiscal în vigoare până la data de 01.04.2010.

a) învederează că, pe lângă faptul că această adresă nu le-a fost adusă la cunoștință, nu îi este opozabilă, Autoritatea Națională a Vămile - Direcția de Supraveghere, Accize și Operațiuni Vamale neavând atribuții în interpretarea prevederilor Codului Fiscal și nici de a emite opinii cu privire la aplicarea unitară a prevederilor Codului Fiscal.

Articolul 5 și 6 din Codul Fiscal reglementează procedura de elaborare a normelor și deciziilor de aplicare unitară a prevederilor Codului Fiscal, respectiv singura instituție abilitată să elaboreze decizii cu privire la aplicarea unitară a prevederilor Codului fiscal fiind Comisia Fiscală Centrală înființată de Ministerul Finanțelor Publice. Mai mult, deciziile Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al Ministerului Finanțelor Publice care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Nu a fost publicată o astfel de interpretare. Prin urmare, interpretarea pe care o dau organele de control unui text de lege, în special a Codului Fiscal care are o procedură specială de interpretare și aplicare unitară, și nefiind publicată în Monitorul Oficial al României, nu îi este opozabilă. Prin urmare, atâta timp cât interpretarea pe care o dau organele vamale prevederilor art.200 ind.1 Cod Fiscal nu a putut face nici măcar obiectul unei decizii de aplicare unitară a prevederilor Codului Fiscal emisă de Comisia Fiscală Centrală și aprobată prin ordin al M.F., pentru aceasta necesitând un proiect de lege apreciază că Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.8/23.11.2010 este netemeinică și nelegală.

Dincolo de faptul că, aplicarea unitară a prevederilor Codului Fiscală necesită urmarea unei proceduri stricte pe care recurenta nu a respectat-o, dispozițiile art.200 ind.1 Cod Fiscal nu lasă loc de interpretare, în cadrul acestora nefiind menționat în mod expres cine poate beneficia de scutirea acordată și cine nu, efectele acestora aplicându-se și comercianților nu doar producătorilor de țigarette, respectiv tuturor celor obligați la plata accizelor. Asta cu atât mai mult cu cât reclamanta este unicul importator de țigarette în România al producătorului maghiar, respectiv S.C. Continental Dohanyipary Zrt., prin urmare, tot interesul testării țigaretelor pe piața românească. Dacă legiuitorul ar fi limitat dreptul de a beneficia de scutire de accize la o anumită categorie de plătitori de accize, ar fi inserat acest fapt în prevederile codului fiscal.

În dovedirea susținerilor învederează că în actualul Cod fiscal, la art. 206 ind.71 se prevede: " (1) Este scutit de la plata accizelor tutunul prelucrat, atunci când este destinat în exclusivitate testelor științifice și celor privind calitatea produselor. (2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1) vor fi reglementate prin normele metodologice."

De asemenea, prevederile pct. 22 ind.1 (1) - Titlul VII din Normele Metodologice de aplicare aprobate prin H.G. 44/2004, s-au modificat prin H.G. nr. 50

aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că, dreptul de a beneficia de scutire se acordă numai antrepozitarilor autorizați cu producția de țigarete, precum și doar pentru teste științifice și cele privind calitatea produselor, destinația testelor de piață fiind eliminată.

Prin urmare, toți plătitorii de accize corespunzătoare tutunului prelucrat au beneficiat de scutire până la data de 31.01.2012.

b) Mai mult decât atât, dispozițiile art.11 lit. c) din Directiva 95/59/CE din 27.11.1995 a Consiliului Uniunii Europene privind alte impozite pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat, sunt foarte clare în ceea ce privește scutirea de la plata accizelor a tutunului prelucrat care este destinat exclusiv testelor științifice sau testelor legate de calitatea produselor. Directiva mai sus menționată se aplică atât producătorilor cât și importatorilor, nefiind nici o prevedere care să facă distincție între cele două categorii, statele membre având dreptul să determine doar condițiile și formalitățile care reglementează scutirile și rambursările.

Directiva 95/59/CE din 27.11.1995 a Consiliului Uniunii Europene a fost recent modificată prin Directiva 2010/12/UE a Consiliului din 16 februarie 2010, dispozițiile art. 11 lit. c) nefiind modificate și/sau completate până în prezent.

c) Un alt aspect ar fi împrejurarea că, în intervalul de zile 14.10.2008 - 24.10.2008, chiar la mijlocul perioadei aflate sub inspecția fiscală atacată, în urma unui control inopinat privind legalitatea și realitatea operațiunilor economice efectuate în calitate de operator, aceeași Direcție Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara constată: "în urma verificării au fost identificate cantități de țigarete destinate "testare piața" în cantitate de 1.826 cartușe (scriptic și factic). Totodată au fost respectate prevederile art. 226 (n.a. eroare materială: se refereau la pct. 22*1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 în conformitate cu care loturile destinate testelor de piață nu pot depăși cantitatea de 200.000 de țigarete pe semestru, în ceea ce privește modul de calcul al accizei datorate, societatea a procedat la stabilirea corectă a acesteia și anume omis cele de omis. Accizele datorate au fost achitate la termen."

Fată de această împrejurare, se învederează faptul că, nici unde în cuprinsul sentinței recurate, prima instanță nu menționează acel proces verbal de control din 2008 deși acesta a fost depus odată cu acțiunea introductivă, fiind o importantă probă a susținerii reclamantei în ceea ce privește interpretarea unui text de lege de către organele vamale.

d) în ceea ce privește susținerea intimă a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Arad - Biroul Soluționare Contestații că nu s-a probat faptul că țigaretile scutite de la plata accizelor au fost destinate unor teste de piață care să nu se realizeze prin comercializarea acestor produse ci prin mijloace specifice cercetărilor de piață, aceasta este eronată, întrucât s-a prezentat organelor de control chestionare și fișe de lucru pe regiuni concretizate în studii de piață pe fiecare an în parte și care justifică întreaga cantitate de țigarete scutită de plata accizelor pentru întreaga perioadă care a făcut obiectul controlului.

Societatea reclamantă, fiind unicul importator de țigarete în România al producătorului maghiar, respectiv S.C. Continental Dohanyipary Zrt., producător cu care are încheiat contractul de vânzare - cumpărare nr.1 S din 12.02.2007, avea, prin urmare, tot interesul cât și obligația testării calității țigaretelor pe piața românească.

B. Cu privire la motivul prevăzut de art.304 pct.7 Cod Procedură Civilă.

Referitor la acțiunea formulată de către reclamantă precum și la cererile formulate în cauză, se învederează faptul că, hotărârea nu cuprinde motivele invocate de către reclamantă precum și faptul că aceasta cuprinde motive contradictorii și totalmente străine de natura pricinii.

1.Astfel, pe lângă faptul că, niciunde în hotărârea recurată nu se menționează înscrisul depus la dosar respectiv procesul verbal de control din 2008 menționat

De asemenea, se susține în motivare faptul că nu s-a făcut dovada ieșirii din gestiune a cantității de țigarete pentru care a beneficiat de scutire. Astfel, la cererea primei instanțe, la termenul din data de 20.10.2011 s-a depus fișa contului nr.623.03 cont care este oglinda înregistrărilor în contabilitate a ieșirilor din gestiune, dovadă în acest sens fiind încheierea din data de 20.10.2011 aflată la dosar și fila nr. 162.

Toate aceste "omisiuni" din parte primei instanțe sunt de neînțeles și conduc în mod just la modificarea în totalitate a sentinței recurate.

2.Față de motivele contradictorii pe care se întemeiază sentința recurată, se învederează faptul că, prima instanță, în loc să se pronunțe cu privire la calitatea de a beneficia de scutirea acordată de art. 200 ind.1 Cod Fiscal și Normele Metodologice de aplicare, a motivat întreaga hotărâre pe aspecte de ordin contabil.

Astfel, se susține că nu s-a făcut dovada ieșirii din gestiune a cantității de țigarete pentru care a beneficiat de scutire, societatea reclamantă dovedind acest fapt cu fișa de cont menționată anterior, precum și faptul că nu s-a probat destinația cantității de țigarete în cauză.

Prima instanță a fost în eroare, întrucât în cuprinsul deciziei atacate, respectiv decizia de impunere nr.8/23.11.2010 nici măcar nu s-a pus această problemă. Toate aceste aspecte au fost verificate de către același organ vamal conform deciziei de impunere nr.xxx/01.04.2010, decizie pe care prima instanță o invocă în mod constant dar pe aspecte care nu au nici o legătură cu prezenta cauză.

Pe parcursul controlului care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.xxx/01.04.2010 au fost verificate mai multe aspecte fiscale, printre care și destinația dată cantității de țigarete de 200.000 buc/semestru (pe perioada 01.01.2007 - 31.12.2009) pentru care a beneficiat de scutire. Astfel, în concluziile acestei decizii la pagina 3, organele vamale au constatat faptul că: "pentru cantitatea de 25.145 pachete de țigarete nu se poate justifica destinația dată și nu sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii țigaretelor, reglementată prin art. 200*1 Cod Fiscal coroborat cu pct. 22*1 (1) - Titlul VII din Normele Metodologice de aplicare aprobate prin HG. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare."

Astfel, din totalul de 200.000 buc/semestru doar pentru cantitatea de 25.145 pac, a achitat accize în baza deciziei de impunere nr.xxx/01.04.2010 și asta doar din cauza neîntocmirii în conformitate cu legislația aplicabilă a notelor contabile. Pentru celelalte cantități de țigarete pentru care a beneficiat de scutire și față de care s-a revenit cu controlul finalizat prin decizia de impunere nr.xxx/23.11.2010, nu a fost constatată vreo deficiență în ceea ce privește destinația acestora.

Ceea ce nu a înțeles prima instanță a fost aceea că, toate aceste aspecte s-au verificat de către organele vamale în perioada controlului finalizat prin decizia de impunere nr.xxx/01.04.2010.

Faptul că, nu a depus chestionarele aferente testărilor de piață (deși acestea au fost verificate de către organele vamale în perioada controlului finalizat prin decizia de impunere nr.xxx/01.04.2010) precum și toate bonurile de consum aferente ieșirilor din gestiune, atât în prima instanță cât și în procedura prealabilă, a fost datorită volumului extrem de mare de maculatură.

Referitor la modul de realizare a programului de cercetare, respectiv concluzii, cine le-a realizat în ce zone ale țării etc., toate aceste aspecte se regăsesc în cele două studii de piață, dar prima instanță probabil nu le-a observat, mulțumindu-se să se erijeze în funcția de organ vamal depășindu-și cu mult atribuțiile și denaturând în mod voit și evident natura adevărată a litigiului.

Pârâții - intimați, legal citați au formulat întâmpinare, solicitând respingerea recursului ca nefondat și neîntemeiat și menținerea hotărârii primei instanțe.

Analizând recursul prin-prisma motivelor invocate de către recurent cât și în conformitate cu dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă, Curtea apreciază că acesta este neîntemeiat, pentru considerentele ce urmează a fi expuse:

Recurenta invocă în sprijinul căii de atac promovate dispozițiile-art.304 pct.8 și 9 Cod Procedură Civilă (când instanța, interpretând greșit actul juridic dedus judecării, a schimbat natura ori înțelesul lămurit și vădit neîndoielnic al acestuia; când hotărârea pronunțată este lipsită de temei legal ori a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii), precum și dispozițiile art.304 pct.7 Cod Procedură Civilă (când hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau când cuprinde motive contradictorii ori străine de natura pricinii).

Aceste dispoziții nu sunt incidente în cauză.

Împrejurarea că instanța a respins excepția nulității Deciziei nr.xxx/23.11.2011 nu echivalează cu interpretarea greșită a actului dedus judecării natura ori cu schimbarea înțelesului lămurit și vădit neîndoielnic al acestuia. Un astfel de motiv de recurs ar fi fost incident dacă decizia menționată ar fi fost analizată nu ca un act de impunere, ci ca un act premergător, ori dacă anumite mențiuni din cadrul acesteia ar fi fost interpretate în alt fel decât însuși organul fiscal care a emis decizia.

De asemenea, Curtea nu reține nici susținerea potrivit căreia hotărârea pronunțată este lipsită de temei legal ori a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii, întrucât dispozițiile art. 105 ind.1 Cod procedură fiscală permit efectuarea unor reverificări în situația existenței unor date suplimentare.

Ori, dispozițiile alin.3 al articolului menționat stipulează că *prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare. Contrar susținerilor reclamantei, îndrumările autorității ierarhic superioare se încadrează în sintagma informații... comunicate organului fiscal de către., alte autorități publice.*

Prin urmare, nu are relevanță că în cadrul primei inspecției fiscale, care s-a soldat cu emiterea Deciziei nr.xxx/01.04.2010, inspectorii fiscali au analizat aplicabilitatea dispozițiilor art.200 ind. 1 Cod fiscal cu privire la accizele aferente cantităților de țigări destinate testelor de piață, cu atât mai mult cu cât decizia menționată se referă la alt lot de țigări decât cel care a făcut obiectul reverificării ce s-a soldat cu emiterea Deciziei nr.xxx/23.11.2011.

Nici susținerile vizând controlul inopinat din cursul anului 2008 nu este de natură să schimbe soluția primei instanțe, întrucât în cadrul aceluși control s-au verificat aspecte care vizau corespondența stocului faptic și stocului scriptic, precum și nedepășirea cantității permise de lege pentru folosirea la testarea pieții. În acest proces verbal nu se regăsesc verificări cu privire la documentația necesară justificării destinației date loturilor de țigări, ci doar verificări vizând cantitățile existente de țigări.

Cu privire la motivul prevăzut de art.304 pct.7 Cod Procedură Civilă, (respectiv criticile conform cărora instanța a omis să analizeze procesul verbal întocmit în cursul anului 2008, nepronunțându-se cu privire la calitatea de a beneficia de scutirea acordată de art. 200 ind.1 Cod Fiscal și motivându-și întreaga hotărâre pe aspecte de ordin contabil), Curtea reține că nu subzistă în cauză.

Astfel, chiar dacă instanța nu s-a pronunțat în mod expres cu privire la controlul inopinat din cursul anului 2008, a analizat susținerile reclamantei în raport de existența unei alte verificări a inspectorilor fiscali, din cursul anului 2010, ajungând la concluzia că

era posibilă efectuarea unei alte verificări. Ori aceste concluzii sunt valabile și pentru controlul din 2008, neexistând nicio rațiune pentru care instanța să
Cât privește însuși dreptul de a beneficia de scutirea acordată de art. 200 ind. 1 Cod Fiscal, Curtea reține ca într-adrăr aceste dispoziții legale nu prevăd în mod expres persoanelor care pot efectua studiile de piață și care beneficiază astfel de scutirea de plată a accizelor. Tot astfel, normele metodologice nu fac referire la calitatea de comerciant ori de producător al societății care efectuează studiile de piață.

Curtea consideră însă că, în speța de față, nici nu are relevanță această diferențiere, în condițiile în care reclamanta recurentă nu a dovedit că țigările au făcut obiectul unui studiu de piață, documentele depuse la dosarul primei instanțe (doar concluziile studiului) nefiind apte să creeze convingerea veridicității unei testări a pieței.

Depunerea a 4 chestionare la dosarul de recurs nu schimbă concluzia amintită, pe de o parte întrucât acestea nu conțin data la care s-a răspuns la întrebări, iar pe de altă parte întrucât depunerea lor abia în recurs ridică serioase îndoieli cu privire la existența lor anterioară, fiind foarte probabil să fi fost întocmite pro causa.

Constatând așadar neîntemeiat recursul, Curtea urmează a-l respinge ca atare în conformitate cu dispozițiile art.312 alin. 1 Cod procedură civilă, luând totodată act că nu au fost solicitate cheltuieli de judecată.

PENTRU ACESTE MOTIVE, ÎN NUMELE LEGII, DECIDE:

Respinge recursul formulat de reclamanta S.C. XXX S.R.L. Arad împotriva Sentinței Civile nr.xxx/02.12.2011, pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr.xxx/108/2011.

Fără cheltuieli de judecată,
irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică azi, 31.10.2012.

**Cu opinie separată,
PREȘEDINTE,
în sensul admiterii recursului
și modificării în tot a sentinței și
admiterii acțiunii**

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,

GREFIER,

Primă instanță:Tribunalul Arad
Judecător -

Motivele opiniei separate

Consider că soluția legală presupunea admiterea recursului și modificarea în tot a sentinței cu consecința admiterii acțiunii, pentru următoarele considerente:

În esență, soluția propusă de opinia minoritară se justifică pe împrejurarea că, dincolo de orice considerente legate de fondul raportului juridic fiscal, inspecția care

deciziile de impunere contestate s-a efectuat cu încălcarea regulilor stabilite de lege prin art. 105 și art. 105¹ Cod procedură fiscală

Mai exact, inspecția fiscală care potrivit art. 105 al. 3 Cod procedură fiscală, se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitarii, a fost repetată doar pentru că autoritatea fiscală de control și-a schimbat opinia cu privire la chestiunile de drept ale cauzei la indicația unei autorități ierarhic superioare.

Astfel, în perioada 07.01.-23.03.2010 Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad a efectuat o inspecție fiscală la sediul recurentei pentru verificarea modalității de colectare de către reclamantă a taxei speciale de consum (acciza); cf. fila 152 dos.

Această primă inspecție a avut drept consecință emiterea deciziei de impunere nr. 4/CIF/01.04.2010 (fila 36 dos.).

În raportul de inspecție fiscală ce a fundamentat această decizie se face referire expresă la diferitele interpretări pe care art. 22¹ din Titlu VII din H.G. nr. 44/2004 referitor la scutirea de accize a tutunului prelucrat sub formă de țigarete și la împrejurarea că echipa de control a solicitat punctul de vedere al autorității ierarhic superioare în funcție de care se va proceda sau nu la reverificare (fila 153 dos.).

Punctul de vedere a fost exprimat în 22.07.2010 de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara, în sensul că „pot face obiectul cercetării științifice sau testării de piață numai tutunul prelucrat reprezentând țigarete aparținând producătorului, nu și comerciantului” (fila 167 dos.).

Acest punct de vedere, defavorabil reclamantei - care este comerciant, și nu producător, de țigarete - a condus la o nouă inspecție fiscală, în perioada 20.09.-12.11.2010 (cf. raportului nr. 10469/18.11.2010, fila 13 și urm. dos.) care a vizat aceeași perioadă și aceeași acciză ca și inspecția fiscală din perioada 07.01.- 23.03.2010 și s-a finalizat cu o nouă decizie de impunere.

Opinia minoritară cunoaște dispozițiile art. 105¹ al. 1 Cod procedură fiscală care permit reverificarea unui anumit operator economic dar constată că reverificarea este posibilă și legală doar dacă au apărut „date suplimentare” (cf. art. 105¹ al. 2).

Or, art. 105¹ al. 3 Cod procedură fiscală definește „datele suplimentare” ca fiind *„informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare”* (subl. inst.).

Altfel spus, este evident că prin „date suplimentare” se înțelege chestiuni de fapt, nu de drept, nu modificarea sau clarificarea unor opinii juridice.

Niciun text legal nu permite reverificarea pe motiv de instabilitate a opiniei juridice cu atât mai mult cu cât se face pe cheltuiala recurentului, obligat la majorări de întârziere.

Inspecția fiscală reprezintă o intruziune în activitatea agentului economic care se justifică cu respectarea strictă a prevederilor legale care o reglementează iar în cazul de față instanța era chemată să sancționeze această abatere de la legalitate.

În acest context, devine aproape secundară împrejurarea că s-au încălcat și dispozițiile art. 104 al. 1 Cod procedură fiscală care prevăd că durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni (în speță, inspecția a durat din 07.01. până la 23.03.2010 și din 20.09. până la 12.11.2010 și a vizat un singur aspect, acciza datorată pentru o anumită perioadă).

Pentru toate aceste considerente, opinia minoritară consideră că se impunea sancționarea activității autorității fiscale și prevenirea unei practici administrative nelegale prin anularea actelor administrativ fiscale, dacă nu de instanța de fond, atunci de cea de recurs.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.