

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

Decizia nr.1777

Dosar nr.7494/2/2008

Ședința publică de la 24 martie 2011

Președinte: X

X X X X

- Judecător
- Judecător
- Judecător
- Magistrat asistent

La 10 martie 2011 s-a luat în examinare recursul declarat de S.C/X" SA .X. împotriva sentinței nr..X. din 25 mai 2010 a Curții de Apel .X.-Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheiere cu data de 10 martie 2011, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la data de 17 martie 2011, respectiv 24 martie 2011.

Prin fax- Serviciul Registratură, intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus concluzii scrise, la data de 17 martie 2011.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Curtea de Apel .X.- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, prin sentința nr. .X. pronunțată în data de 25 mai 2010, a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta S.C. „.X." S.A. .X., în contradictoriu cu pârâții Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., și Agenția Națională de Administrare

Fiscală, pentru a se pronunța astfel, prim instanță a reținut, în esență, următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la data de 25.11.2008 la Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. „.X.” S.A. .X. a chemat în judecată pârâții Autoritatea Națională a Vănilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., și Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care s-a solicitat anularea procesului-verbal de control din data de 20.03.2006 emis de Autoritatea Națională a Vănilor - Direcția Regională Vamală .X. prin care s-a stabilit în sarcina societății obligația de plată a sumei de X RON, cu titlu de taxe vamale, accize și TVA ("Procesul-verbal de control") și anularea deciziei nr.X/30,09.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care s-a respins contestația fiscală.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat, în esență, că la data de 05.10.2005. Autoritatea Națională a Vănilor - Direcția Regională Vamală .X. a procedat, în temeiul Ordinului de control nr.X/05.10.2005, la verificarea stocului de mărfuri de tipul "țigarete" aflate în magazinul duty-free situat în zona de supraveghere a Biroului Vamal X, reprezentând punct de lucru al subscrisei.

La data de 06.10.2005. Autoritatea Națională a Vănilor - Direcția Regională Vamală .X. i-a fost comunicată adresa nr. .X./6009 prin care i se aducea la cunoștință împrejurarea că societatea este supusă unui control ulterior începând cu data de 05.10.2006. Prin nota de constatare din data de 05.10.2005 reține că, în urma verificărilor efectuate, s-a constatat că "nu există diferențe între stocul faptic și stocul scriptic.

La aceeași dată, Autoritatea Națională a Vănilor - Direcția Regională Vamală .X. a întocmit Nota de constatare nr. C/904/06.10.2005, document care menționează că respectivul control ulterior are ca obiectiv verificarea mărfurilor "țigarete" comercializate prin magazinul duty-free și stabilește documentele ce urmau a fi predate pe data de 10.10.2005.

Ca urmare a predării de către reclamantă pe data de 25.10.2005 a documentelor solicitate, Autoritatea Națională a Vănilor - Direcția Regională Vamală .X. a întocmit Procesul-verbal de control, prin care a reținut în mod eronat că nu au fost respectate condițiile

stabilite de regimul vamal aplicabil pe motiv că: ar fi fost emise bonuri fiscale care nu menționează identitatea cumpărătorilor și că ar fi fost emise bonuri fiscale către cumpărători care nu figurează în evidențele poliției de frontieră printre persoanele care au ieșit din țară, fiind astfel încălcate dispozițiile pct. 1 lit. e) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1397/2002 ("Ordinul nr. 1397/2002"); ar fi fost comercializate mărfuri în regim duty-free în cantități ce depășesc nivelul rezonabil permis de pct. 1 lit. h), pct. 9 și pct. 10 din Ordinul nr. 1397/2002; rolele jurnal nu cuprind date referitoare la ora emiterii, fiind astfel încălcate dispozițiile art. 4 alin. (1) din O.U.G. nr. 2811999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale ("O.U.G. nr. 2811999").

Reclamanta a mai precizat că a formulat contestație împotriva procesului - verbal de control, dar aceasta nu a fost soluționată în termenul legal de 45 de zile prevăzut de O.G. 92/2003, ulterior, în urma obligării de către instanța de judecată, a fost emisă Decizia nr.X/30.09.2008 prin care a fost respinsă contestația.

S-a apreciat că actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale, întrucât au fost îndeplinite obligațiile privind individualizarea cumpărătorilor pe bonurile fiscale, neavând obligația de a efectua verificări suplimentare privind destinația internațională a cumpărătorilor.

Controlul vamal s-a realizat cu încălcarea principiului bunei credințe și a rolului activ al autorității, fiind încălcate dispozițiile art. 12 Cod procedură fiscală.

In opinia reclamantei, reaua credință a Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Regională Vamală .X. rezultă chiar din modalitatea în care a fost declanșat controlul, din stabilirea unor termene de predare care nu țineau cont de volumul documentației ce urma a fi transmisă de reclamantă și de faptul că a fost reținut în mod constant refuzul său nejustificat de predare a documentelor, ignorându-se argumentele pe care le-a prezentat pentru acordarea unui termen mai lung în acest scop.

Reclamanta a invocat dispozițiile O.G. nr. 59/2003 privind unele categorii de bunuri scutite de la plata datoriei vamale, precum și dispozițiile Legii 141/1997 care au fost avute în vedere la calcularea

datoriei vamale și dispozițiile H.G. nr.1 114/2001 de aprobare a Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României.

Este adevărat că în procesul - verbal de control se precizează că datoria vamală a mărfurilor comercializate persoanelor fizice care nu se regăsesc în listele PCTF X în luna septembrie se va calcula și scădea după caz din datoria vamală totală calculată în prezentul proces - verbal, în funcție de rezultatele verificărilor efectuate de Autoritatea de Frontieră din Bulgaria, dar rezultatul acestor verificări a fost comunicat și avut în vedere la soluționarea contestației formulată împotriva procesului - verbal.

Instanța, în raport de înscrisurile depuse la dosar, respectiv de adresele emise de Direcția Poliției de Frontieră Giurgiu - Biroul de Contact Româno Bulgar X, din care rezultă că relațiile pe care le-a comunicat Inspectoratului Județean al Poliției de Frontieră X sunt rezultatul verificărilor efectuate de autoritățile bulgare, a apreciat că a fost depusă întreaga documentație care a stat la baza emiterii actelor contestate.

Faptul că nu a fost depusă o adresă emisă de autoritățile bulgare cu privire la persoanele anterior menționate, nu este de natură să ducă la aprecierea că documentația ar fi incompletă, prezentând relevanță sub aspectul soluționării cauzei, rezultatele verificărilor efectuate de aceste autorități și nu înscrisul prin care acestea sunt aduse la cunoștința autorităților române.

Având în vedere că unele dintre persoanele cărora le-au fost vândute bunuri în regim de duty-free nu au avut o destinație internațională, s-a constatat că nu erau incidente dispozițiile art. 1 alin.1 din O.U.G. nr. 104/2002 potrivit cărora, mărfurile provenite din import, care se vând în valută, potrivit legii, în regim de duty-free, prin magazinele autorizate, situate în punctele de control pentru trecerea frontierei de stat, se scutesc de plata taxelor vamale, în mod eronat aceste mărfuri beneficiind de facilitatea reglementată de aceste prevederi legale.

În consecință, devin aplicabile dispozițiile art. 144 alin.1 lit. b și c din Legea nr. 141/1997 conform cărora datoria vamală ia naștere în cazul neîndeplinirii uneia dintre condițiile stabilite prin regimul vamal sub care au fost plasate, respectiv în cazul utilizării mărfurilor în

alte scopuri decât cele stabilite pentru a beneficia de scutiri, exceptări sau reduceri.

În aceste condiții, s-a reținut incidența dispozițiilor pct. 18 din același ordin care stabilesc că magazinele duty-free au obligația să efectueze controlul zilnic al intrărilor și ieșirilor de mărfuri, iar rezultatele vor fi consemnate într-un registru sigilat de biroul vamal, având și obligația de a depune lunar la birourile vamale un borderou în care sunt trecute cantitativ și valoric stocul inițial, intrările, ieșirile și stocul final.

Instanța a mai constatat că, în urma controlului, s-a reținut că au fost comercializate cantități mari de țigări, fiind vândute integral în maxim 3 zile de la data intrării în magazin. Asemenea cantități (cum ar fi 10.000-15.000 cartoane la o singură operațiune de antrepozitare)- sunt mai mari decât cele destinate uzului personal, fiind încălcate dispozițiile pct. 1 lit. e,h și ale pct.9 și 10 din Anexa la Ordinului MFP nr.1397/2002 conform cărora, cantitățile comercializate în regim duty-free sunt destinate folosirii la un nivel rezonabil pentru consumul individual, familial sau pentru cadouri, fără a fi utilizate în scopul vânzării.

Astfel, cantitatea de X cartoane de țigări /zi reținută în procesul verbal de control nu poate fi considerată o cantitate destinată uzului personal, în mod corect reținându-se încălcarea dispozițiilor Ordinului nr.1397/2002.

Din actele depuse la dosar se reține că, pe perioada controlului, societatea reclamantă a fost reprezentată de dl. X, controlul începând la data de 05.10.2005, prin verificarea stocului de mărfuri de tipul „țigarete" aflate în magazinul duty-free al reclamantei în zona de supraveghere a biroului vamal X, verificare efectuată prin numărarea și confruntarea situației mărfurilor aflate în depozit cu evidența stocului pus la dispoziție de reprezentanții societății.

Tot sub aspectul relei credințe, arată instanța s-a invocat și stabilirea unor termene de predare a documentației, care nu țineau cont de volumul acesteia.

Referitor la acest aspect, instanța a reținut că însuși reprezentantul legal al societății reclamante și-a dat acordul ca la data de 06.10.2005 să fie pusă la dispoziția organului de control evidența sus menționată.

Concluzionează instanța arătând că invocarea celor două hotărâri judecătorești prin care s-a dispus suspendarea executării actelor administrativ fiscale, nu constituie un argument în favoarea admiterii acțiunii, având în vedere că la momentul soluționării unei cereri de suspendare a executării întemeiată pe dispozițiile art. 14, 15 din Legea nr.554/2004 se analizează doar aparența de legalitate a actului.

În termen legal, împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. „X.” S.A. .X., criticând-o ca nelegală și netemeinică, întrucât a fost dată cu greșita aplicare a legii și fără să se țină seama de actele depuse ca probatorii în speță.

S-a arătat în motivele de recurs, că prima instanță a reținut în mod eronat că recurenta nu ar fi individualizat cumpărătorii conform dispozițiilor incidente și că ar fi avut obligația de a verifica destinația internațională a acestora.

De asemenea, s-a reținut de către Curtea de Apel, fără a se avea în vedere probele administrate că societatea reclamantă ar fi comercializat mărfuri în regim de duty-free în cantități care depășeau nivelul uzului personal și că nu ar fi respectat prevederile legale privind rolele jurnal și bonurile fiscale.

De asemenea, se mai critică hotărârea judecătorească și pentru faptul că prima instanță nu a avut în vedere susținerile recurente referitoare la modalitatea de declanșare a controlului, reținând greșit că acesta s-a realizat cu respectarea principiului rolului activ prevăzut de art. 7 alin.(2) Cod procedură fiscală.

Recursul este întemeiat și va fi admis.

Examinând actele dosarului, motivele de recurs, ansamblul probator admis și administrat și în raport de dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă, înalta Curte de Casație și Justiție reține următoarele:

Prin acțiunea introductivă de instanță, reclamanta- recurentă a > » ' solicitat anularea procesului-verbal de control din data de 20 martie 2006

emis de Autoritatea Națională a Vănilor- Direcția Regională Vamală .X. și a Deciziei nr.X/2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală . .

Prin Ordinul nr.720 din 5 noiembrie 2005, Autoritatea Națională a Vănilor- Direcția Regională Vamală .X. a

verificat stocul de marfă „țigarete" aflate în duty-free X și s-a reținut în „nota de constatare" că nu există diferențe între stocul faptic și cel scriptic.

La 6 octombrie 2005 Autoritatea Națională a Vămiror- Direcția Regională Vamală .X. a comunicat recurentei prin adresa anexată la dosar că societatea va fi din nou supusă unui control care urma să se efectueze tot în baza Ordinului nr.720, deci fără a se schimba în vreun fel criteriile de verificare față de precedentul control din data de 5 octombrie 2010.

în urma verificărilor făcute organele de control au întocmit o nouă notă de constatare prin care s-a reținut că s-au emis de recurentă bonuri fiscale în care nu sunt trecute numele cumpărătorilor, că aceștia nu figurau în evidențele Poliției de Frontieră că ar fi ieșit din țară, fiind încălcate astfel prevederile Ordinului nr.1397/2002.

De asemenea s-a mai reținut în nota de control că societatea a comercializat cantități mari de țigarete, iar rolele de jurnal nu cuprind date referitoare la ora emiterii, încălcându-se și dispozițiile O.U.G. nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Din probatoriile administrate rezultă însă fără posibilitate de tăgadă că pentru numărul de persoane pentru care au fost cerute informații la Politia de Frontieră există format electronic, CD-ul fiind anexat la dosar, chiar recurenta solicitând verificarea prin Inspectoratul Județean, conform adresei nr.X/X/2006. Astfel au fost verificate conform evidențelor poliției din Bulgaria persoanele care au intrat în această țară și au cumpărat țigări din duty-free, pentru restul persoanelor care nu figurează în aceste evidențe, s-a reținut conform adresei nr.X a Inspectoratului Poliției de Frontieră că nu au fost regăsite în baza de date.

Acest fapt, desigur nu-i poate fi imputat societății-recurente, ci Politiei de Frontieră cel mult. ,

Dealtfel, Ordinul nr.1397/2002 în baza căruia a fost efectuat controlul de organele fiscale definește cu claritate care sunt cumpărătorii din duty-free.

~

În înțelesul acestei norme aceștia sunt persoane care călătoresc spre o destinația internațională, precum și pasagerii și membrii

echipajelor aeronavelor care efectuează curse în trafic extern de pasageri.

Justificarea vânzării de mărfuri prin aceste magazine se face prin bonuri fiscale ori facturi care conțin o serie de date referitoare la identitatea cumpărătorului conform pct. 13 din Ordinul nr.1397/2002.

Din actele aflate la dosar rezultă că Societatea și-a îndeplinit aceste obligații, fapt reținut și în anexele actului administrativ fiscal de control.

Nu se poate aduce societății o culpă pentru faptul că nu ar fi verificat destinația internațională a cumpărătorilor, pentru că această obligație nu este prevăzută de lege pentru o societate comercială, ci este o obligație care aparține Poliției de Frontieră.

Prin urmare este cert că pentru recurentă nu există și nu pot exista obligații de verificare speciale, altele decât cele prevăzute în Ordinul nr.1397/2002. Desigur, există obligația de a se trece în bonurile fiscale și în facturi identitatea călătorilor și numărul de pașaport, obligație pe care recurenta fără dubiu și-a îndeplinit-o. S-a precizat de prima instanță faptul că societatea nu a verificat destinația internațională a cumpărătorilor, fără a se indica însă textul legal pe care societatea se poate întemeia pentru verificări în acest sens, atare obligație fiind practic imposibil de realizat de către o societate comercială.

Dealtfel, prin verificările făcute Poliția de Frontieră bulgară s-a contrazis în datele prezentate, la dosar neexistând documente oficiale de la această autoritate, ci doar concluziile autorităților române care au afirmat că datele pe acest aspect au fost comunicate de bulgari.

Adresa nr. X/2006 a Poliției de Frontieră Română face referire la aceste date din Bulgaria și ca exemplu apare o persoană care ar fi intrat în Bulgaria pe data de 27 septembrie și 29 septembrie și ar fi ieșit din țară de 3 septembrie 2009 și 30 septembrie 2009, două date eronate și neconcludente.

Se impută societății și se reține la fond că aceasta a prezentat lista declarațiilor vamale fără să indice cantitatea și valoarea țigaretelor.

Aspectul apare în procesul verbal fila 11, dar nu este reținut ca fiind sancționatoriu de către organele fiscale, motiv pentru care instanța de judecată nu se putea subroga în drepturile acestei instituții.

Referitor la nivelul depășit de comercializare a țigaretelor, în ordinul Autorității Naționale a Vămilor nr.X/2002, nu apare un nivel stabilit referitor la vânzările pentru uzul personal ci doar un nivel rezonabil pentru familie și cadouri.

Ceea ce se interzice este achiziționarea de mărfuri în scop de revânzare, însă prin nicio probă admisă și administrată organele fiscale nu au dovedit acest fapt, contraargument fiind bonurile fiscale din care desigur pentru perioada controlului nu se poate dovedi acest lucru.

Referitor la rolele jurnal și bonurile fiscale, în speță nu sunt aplicabile dispozițiile O.U.G. nr.28/1999 ci doar cele ale Ordinului nr.1397/2002 în baza căruia s-a efectuat acest control și chiar dacă s-ar fi aplicat O.U.G. nr.28/1999, organele fiscalului trebuiau să aplice o sancțiune cu amendă conform art.10 și 11 O.U.G. nr.28/1999 între 2000 și 4000 lei și nu să rețină suma de X RON, cum greșit s-a reținut.

În ceea ce privește concluzia instanței de fond că acest control s-ar fi efectuat cu bună credință de către organele administrativ-fiscale, urmează ca înalta Curte de Casație și Justiție să înlătore și această argumentație vis-à-vis de faptul că pe 5 octombrie data primului control s-a concluzionat în sensul că nu există nereguli pentru ca ulterior la numai o zi pe X octombrie cu ocazia declanșării unui nou control să se concluzioneze diferit. Prin urmare buna-credință a organelor în drept a funcționat discreționar și chiar dacă ar fi fost prezumată, a creat confuzii prin modalitatea de declanșare a acestui control, neregularitățile sesizare de recurentă fiind înlăturate de Curtea de Apel, fără o argumentație pertinentă în fapt și în drept.

Față de toate aceste considerente mai sus expuse, înalta Curte de Casație și Justiție va admite recursul declarat de S.C/X SA .X..

Va modifica sentința atacată în sensul că va admite acțiunea reclamantei S.C 'X." SA .X..

Va dispune anularea procesului verbal de control din data de 20 martie 2006 emis de Autoritatea Națională a Vămileor- Direcția Regională Vamală .X. și a Deciziei nr.X din 30 septembrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Va exonera reclamanta de plata sumei de X RON cu titlu de taxe vamale, accize și TVA.

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

Admite recursul declarat de reclamanta S.C/'X." SA .X. împotriva sentinței nr..X. din 25 mai 2010 a Curții de Apel .X.-Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că: »

- admite acțiunea reclamantei S.C/'X." SA

.X.;

- dispune anularea procesului- verbal de control din data de

20 martie 2006 emis de Autoritatea Națională a Vămileor- Direcția

Regională Vamală .X. și a Deciziei nr.X din 30 septembrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală;

- exonerează reclamanta de plata sumei de X RON cu titlu de taxe vamale, accize și TVA.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință PUBLICA

X

X,