

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

**Decizia nr.839**

**Dosar nr..X.**

**Ședința publică de la 25 februarie 2015**

<b>Președinte:</b>	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

\*\*\*\*\*

S-au luat în examinare recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Deciziei nr.216 din 22 octombrie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 11 februarie 2015, fiind consemnate în încheierea de la acea dată, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea, succesiv, pentru data de 18 februarie 2015, respectiv 25 februarie 2015 când a pronunțat prezenta decizie.

Prin Serviciul Registratură, la data de 17 februarie 2015, intimata-reclamantă a depus concluzii scrise în completarea argumentelor depuse în scris prin cererea de recurs.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

Obiectul acțiunii și procedura derulată în fața primei instanțe sesizate

Prin acțiunea înregistrată pe rolul curții de APEL .X. Secția Contencios Administrativ și Fiscal reclamanta SC .X. SA a solicitat în contradictoriu cu pârâtele ANAF- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale( DRAOV) și ANAF-Direcția Regională de Soluționare a Contestațiilor, anularea Deciziei suplimentare de impunere nr. .X./14.01.2011 emisă de prima pârâtă; anularea Deciziei nr. 436/04.11.2011 emisă de cea de-a doua pârâtă, restituirea sumei de .X. lei din care .X. lei reprezintă accize suplimentare și suma de .X. reprezintă majorări de întârziere aferente); obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta, a învederat că începând cu data de 29.12.2005 SC .X. SA a preluat prin absorbție SC .X. SA. iar de la data de la care s-au preluat stocurile fabricii de alcool etilic din comuna .X., alcoolul a fost într-un regim suspensiv( antrepozit fiscal, sub sigiliul reprezentanților Ministerului de Finanțe).

În anul 2008, s-a efectuat un control fiscal cu privire la stocurile de alcool depozitate în antrepozitul fiscal situat la punctul de lucru al societății din .X., județul .X., acesta finalizându-se prin emiterea Raportului de control nr. .X./09.04.2009 și a Deciziei nr. .X./23.04.2009.

Arată reclamanta că prin raport s-a constatat, în esență, faptul că societatea a ținut în mod corect contabilitatea însă există pierderi ale stocurilor de alcool, iar acciza a fost greșit calculată, o parte din pierderi neîncadrându-se în prevederile art. 192 C.fisc. fiind imputabile societății.

Ambele decizii au fost anulate în fond prin sentința nr. .X./20.10.2011 a Curții de Apel .X.( nedefinitivă).

Ulterior, pârâta ANAF-DRAOV .X. a revenit asupra controlului efectuat și, fără temei legal, prin deciziile indicate în acțiunea de față, impută societății toate pierderile.

Inspekția fiscală efectuată în 2011 a fost efectuată cu încălcarea art. 105 alin. 3 și 5 din Cod procedură civilă.

Potrivit alin. 3 „inspekția fiscală se realizează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate

bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării".

Aceeași acciză la alcool etilic a mai format obiectul controlului în vaza raportului de inspecție fiscală nr. .X./03.04.2009, raport ce a vizat perioada 01.06.2006-31.12.2008 și în baza căruia a fost emisă Decizia nr. .X./2009, decizie care a fost anulată în parte de ANAF și în tot de către instanță.

Reverificarea apare în lumina legislației în vigoare la data efectuării controlului ca o situație de excepție, care trebuie să se încadreze inclusiv în prevederile art. 102.4 din Normele metodologice de aplicare ale Codului de procedură fiscală. În speță, însă, nu este vorba de vreo greșală de calcul ori de date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali. Dimpotrivă, în loc de reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate de autoritatea fiscală ierarhic superioară s-a procedat la refacerea inspecției fiscale cu nesocotirea principiului non reformatio in pejus, înrăutățindu-se soarta contribuabilului.

Precizează reclamanta că decizia suplimentară de impunere atacată, nr. .X./14.01.2011, se întemeiază pe dispoziții de fapt potrivnice celor avute în vedere la emiterea deciziei nr. .X./23.04.2009.

În concluzie, reclamanta arată că este nelegală nu numai imputarea pierderilor, dar și calculul unor penalități pentru perioada în care produsul accizabil se afla în regim suspensiv, fiind greșită imputarea penalităților începând cu 06.02.2006.

În drept, reclamanta a invocat dispozițiile art. 1 din Legea nr. 554/2004, art. 203, art. 218 C.pr. fisc, art. 192, art. 193 și urm., art. 222 și urm. Cod fiscal.

Apărările formulate în cauză

Pârâta ANAF- DRAOV .X., prin întâmpinarea formulată, a solicitat introducerea în cauză în calitate de pârâtă a ANV și respingerea acțiunii ca nefondată.

În esență, a susținut că ANV este autoritatea abilitată de lege să reprezinte, conform art. 4 pct. 21 din HG nr. 110/2009, în fața instanțelor, direct sau prin organele teritoriale ale Ministerului

Finanțelor Publice, interesele statului în cazurile de încălcare a normelor vamale".

Întrucât, prin acțiunea de față reclamanta contestă un alt act de impunere și o altă decizie de soluționare a contestației emise în urma reanalizării situației, nu este întemeiată susținerea reclamantei privitoare la încălcarea autorității de lucru judecat cu atât mai mult cu cât sentința nr. .X./2011 a Curții de Apel .X. nu este definitivă.

Inspekția fiscală în urma căreia a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr. 1116/13.01.2011 nu a fost efectuată cu încălcarea art. 105 alin. 3 și 5 din Cod procedură fiscală, așa cum susține reclamanta.

Calculul scăzămintelor a fost denaturat, fiind luate în calcul rezervoare la care nu s-au găsit efectiv pierderi sau au fost admise scăzăminte peste limitele admisibile.

Încadrarea pierderilor în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor și în actele normative în vigoare( în speță Hotărârea Consiliului de Administrație a SC .X. SA nr. 2/20.02.2006) reprezintă condiție obligatorie a admiterii acestora ca neimpozabile.

Pârâta ANAF, prin întâmpinarea formulată a solicitat respingerea ca inadmisibil a capătului de cerere privind anularea Deciziei nr. .X./2011, apreciind că, în temeiul Codului de procedură fiscală și a Legii nr. 554/2004, obiectul acțiunii în contencios administrativ nu poate fi în speță decât decizia prin care s-a soluționat contestația administrativă.

Aceiași pârâtă a mai susținut că în prezenta cauză nu există identitate de obiect, cauză și părți cu speța la care se referă reclamanta, așa încât este nefondată susținerea sa privind nesocotirea autorității de lucru judecat.

Pe fond a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată.

Hotărârea instanței de fond

Instanța a dispus introducerea în cauză în calitate de pârâtă a ANV și, deliberând cu prioritate asupra excepției de inadmisibilitate a capătului de cerere privind anularea Deciziei suplimentare de impunere nr. .X./14.01.2011 emisă de ANAF- ANV-DRAOV .X., excepție invocată de pârâta ANAF, prin întâmpinare, a respins-o ca

atare având în vedere că, dispozițiile art. 182 din OG nr. 92/2003 care prevăd expres că pot fi atacate la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă deciziile emise în soluționarea contestațiilor nu trebuie interpretate în sensul interzicerii referirilor la actul administrativ fiscal, ci, mai degrabă, în sensul sublinierii obligativității parcurgerii procedurii administrative.

Prin Sentința .X./2013 din 22 octombrie 2013, Curtea de Apel .X. - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, a respins excepția inadmisibilității capătului de cerere privind anularea Deciziei suplimentare de impune nr..X./14.01.2011 emisă de A.N.A.F. - A.N.V. - D.R.A.O.V. .X., invocată de pârâta A.N.A.F. prin întâmpinare, a admis acțiunea și, în consecință, a anulat Decizia suplimentară de impunere nr..X./14.01.2011 emisă de A.N.V. și Decizia nr.436/2011 emisă de A.N.A.F, a obligat pârâta A.N.V. să restituie reclamantei suma de .X. lei reprezentând: .X. lei accize suplimentare și, respectiv, .X. lei - majorări de întârziere aferente și a obligat pârâtele A.N.V. și A.N.A.F. la plata către reclamantă a sumei de .X. lei cheltuieli de judecată (taxă judiciară de timbru, timbru judiciar și onorariu expert).

Pentru a se pronunța astfel instanța a constatat, așa cum reiese din considerentele sentinței, că printr-o hotărâre anterioară, instanța de judecată a constatat nelegalitatea deciziei prin care i se imputau reclamantei accizele aferente cantității de alcool găsită lipsă și majorările de întârziere. Astfel, prin sentința nr. .X./20 octombrie 2011, în baza concluziilor expertului în chimie alimentară în sensul că nu poate fi obligat agentul economic să stocheze alcool de minim 96 grade dall( fiind vorba de o imposibilitate tehnică) și ale a expertului contabil care a demonstrat că reclamanta a ținut o contabilitate corectă în privința alcoolului depozitat, iar acciza plătită a fost stabilită corect potrivit valorilor înscrise în fișele de magazie corect întocmite, Curtea de apel .X. a concluzionat că nu s-a demonstrat în speță culpa reclamantei pentru pierderile înregistrate și nu s-a dovedit nesocotirea de către aceasta a standardelor de ordin fiscal.

Mai arată instanța că, în cauza nr. .X./2010, fiind vorba de un domeniu strict tehnic, nu poate să nu țină seama de concluziile la care au ajuns experții de specialitate, fiind respinse astfel apărările pârâtei ANAF- D.R.A.O.V care a considerat, fără a dovedi, că reclamanta nu a respectat parametrii de depozitare și nu a indicat expres care sunt acești parametri optimi de depozitare a căror respectare ar fi asigurat pierderi de concentrație acceptate de normativele pe care și le-a propus reclamanta.

Înainte de pronunțarea sentinței .X. din 20 octombrie 2011, pârâta ANAF a reeditat controlul evidenței contabile a reclamantei, recalculând accizele pentru cantitatea de alcool găsită lipsă și majorările de întârziere aferente, raportându-se doar la cele dispuse prin Decizia nr. 126/2010 a Direcției de soluționare a contestației prin care s-a anulat în parte decizia nr. .X./23.04.2009.

Așadar, reverificarea perioadei ianuarie 2006 - decembrie 2006 dispusă de pârâtă, în fapt o verificare scriptică, bazată pe evidențele contabile ale reclamantei, nu excede celor dispuse prin decizia nr. 126/2010, contrar celor arătate de reclamantă.

Mai arată prima instanță că prin, recalcularea pierderilor de alcool etilic, organele de control au constatat din nou diferențe semnificative între cantitatea menționată în listele de inventariere și stocurile faptice determinate pentru fiecare rezervor în parte.

Referitor la acuratețea constatărilor organului de control, expertul a concluzionat în baza dispozițiilor legale incidente în speță și a evidențelor contabile ale reclamantei în sensul că reclamanta a determinat corect cuantumul scăzămintelor, iar operațiunile efectuate cu privire la scăzăminte și pierderi înregistrate în evidența contabilă și gestionară au la bază documente legale care îndeplinesc condițiile înregistrării în contabilitate.

Același expert a reținut că inventarierea s-a efectuat pentru fiecare recipient în parte, dar evidența cantitativă a produsului se asigura la nivel de gestiune pe produs motivat de imposibilitatea obiectivă a evidențierii în contabilitate a „trasabilității produsului pentru fiecare intrare în gestiune”.

În privința obligativității în cauză a limitelor stabilite de reclamantă prin HCA nr. 2/2006, arată instanța că expertul a opinat că aceste limite trebuie privite prin raportare la nivelul tehnologic stabilit în cadrul societății.

În raport de cele expuse, instanța a apreciat că nici prin noul raport de control finalizat cu decizia contestată nu s-a elucidat problema comportării alcoolului etilic la factorii de mediu, de vreme ce normativele în vigoare avute în vedere de către organele de control( exempli gratia, Ordinul nr. 218/1978 al Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare) privesc doar alcoolul rezultat din industria vinului. În plus, sunt în continuare „absolutizate” standardele convenite la nivel de consiliu de Administrație, fără a se avea în vedere circumstanțele cauzei.

De altfel, din probatoriul administrat în cauză nu reiese nesocotirea de către reclamantă a vreunui act normativ incident în cauză și nici vreo culpă a acesteia legată de manevrarea alcoolului în discuție ori vreo manevră dolosivă a acesteia, cu atât mai mult cu cât preluarea și depozitarea alcoolului s-au făcut în condiții stricte, avizate de pârâtă.

Împotriva sentinței civile nr.216 din 22 octombrie 2013, pronunțată în dosarul nr..X. a Curții de Apel .X. au formulat recurs Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, solicitând modificarea hotărârii în sensul respingerii acțiunii formulate de SC” .X.”SA.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. critică hotărârea primei instanțe pentru nelegalitate și netemeinicie susținând în fapt că instanța de fond la pronunțarea hotărârii a avut în vedere numai concluziile expertului desemnat în cauză care a stabilit în mod eronat că nu s-a demonstrat nerespectarea de către reclamantă a parametrilor optimi pentru depozitarea alcoolului etilic preluat de la Fabrica.X..

Se arată în cuprinsul cererii de recurs că potrivit ordinului nr.1753 din 22 noiembrie 2004 pentru aprobarea normelor privind inventarierea, stabilirea stocurilor factice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cu barem după caz și toate bunurile ce se

inventariază se înscriu în listele de inventariere care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri .

De asemenea, rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico operativă și din contabilitate.

Conform art.51 din Ordinul nr.1753/2004, pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

În baza aceluiași reglementări normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora. Normele de scăzăminte nu se aplică automat aceste norme fiind considerate limite maxime.

În speță, societatea reclamantă a procedat la înscrierea în listele de inventariere a cantităților de alcool etilic rafinat pe total gestiune calculată prin însumarea cantităților constatate pentru fiecare rezervor în parte și a compensat matematic lipsurile constatate la unele rezervoare cu cele constatate în plus la altele, diferența de inventar rămasă în minus în final pe total gestiune a fost comparată cu situația scăzămintelor calculate tot la global gestiune constatându-se că în fiecare lună pierderile înregistrate se încadrează în normativele stabilite prin hotărârea Consiliului de administrație nr.X/20 februarie 2006.

Aplicând această metodă, încadrarea pierderilor și a scăzămintelor nu s-a realizat în limitele prevăzute în normele tehnice ale a utilajelor și instalațiilor și/sau în actele normative în vigoare, condiție obligatorie admiterii acestora ca neimpozabile în conformitate cu art.192 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.16 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.



Agencia Națională de Administrare Fiscală prin cererea de recurs formulată reiterează motivele de recurs ale Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice motiv pentru care nu vor mai fi reluate și vor fi analizate împreună.

Reclamanta SC".X."SA a formulat întâmpinare prin care solicită respingerea recursului ca nefondat, menținerea soluției primei instanțe ca temeinică și legală.

Susține în esență, că societatea a aplicat în mod corect prevederile legale incidente în cauză iar pierderile înregistrate nu-i pot fi imputate câtă vreme se datorează strict condițiilor de mediu amplificate de încetarea producției și golirea rezervoarelor și nu datorită nerespectării condițiilor de depozitare.

Examinând sentința recurată în raport de motivele invocate și în limitele prevăzute de art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă Înalta Curte constată că recursul este fondat, pentru următoarele considerente

Prin sentința recurată, prima instanță a admis acțiunea reclamantei și a dispus anularea deciziei prin s-au stabilit obligații suplimentare constând în accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere .X. lei, aferentă perioadei ianuarie 2006-decembrie 2006. A reținut prima instanță că în speță nu s-a dovedit nerespectarea de către reclamantă a parametrilor optimi pentru depozitarea alcoolului etilic.

La pronunțarea acestei hotărâri s-au avut în vedere concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză de expertul .X. în care se concluzionează că reclamanta a determinat corect cuantumul scăzămintelor iar operațiunile efectuate cu privire la scăzăminte și pierderi înregistrate în evidența contabilă și gestionară au la bază documentele legale care îndeplinesc condițiile înregistrării în contabilitate.

Instanța de fond și-a însușit acest raport fără rezerve și fără să procedeze la o coroborare cu celelalte probe depuse la dosar ,deși în cuprinsul raportului nu sunt explicate metodele de calcul folosite de expert pentru determinarea scăzămintelor și cuantumul accizelor ori problema juridică supusă dezbaterii o reprezintă tocmai modalitatea de calcul a pierderilor organul fiscal de control

susținând că stabilirea pierderilor, se face prin raportare la fiecare loc de depozitare în parte din cadrul gestiunii de alcool etilic că societatea a făcut o compensare matematică a lipsurilor constatate la unele rezervoare cu cele constatate în plus la altele diferența de inventar rămasă în minus în final pe total gestiune a fost comparată cu situația scăzămintelor calculate tot la global gestiune constatându-se în mod netemeinic că pierderile se înregistrează în normativele stabilite de contribuabil conform hotărârii consiliului de administrație nr.2 din 20 februarie 2006.

Se mai susține de organul de control că prin metoda folosită au fost încălcate prevederile art.51 din Ordinul nr.1753/2004 dar și hotărârea consiliului de administrație nr.X/20 februarie 2006 prin care se stabilește modalitatea de calcul al pierderilor în sensul că pierderile se stabilesc prin raportare la fiecare loc de depozitare în parte din cadrul gestiunii de alcool etilic deoarece s-a constatat că există rezervoare care nu au suferit modificări de stoc.

Din considerentele hotărârii nu rezultă că au fost analizate susținerile părții în legătură cu modalitatea corectă de stabilire a pierderilor dar nici care a fost metoda agreată de judecătorul fondului astfel ca instanța de control să fie în măsură să stabilească dacă metoda de calcul folosită de societate corespunde cu cea reglementată prin Ordinul nr.1753/2004 art.51 și cea adoptată prin Hotărârea consiliului de administrație al societății nr.X/20 februarie 2006.

Art.261 Cod procedură civilă stabilește obligația instanței să arate motivele de fapt și de drept care au format convingerea ei, să enunțe direct cele constatate și dovezile care au determinat această convingere să arate de asemenea, motivele pentru care au fost înlăturate cererile părților iar dispozițiile art.129 alin.5 Cod procedură civilă obligă judecătorii să stăruie prin toate mijloacele legale pentru a preveni orice greșală privind aflarea adevărului în cauză.

Dacă probele propuse nu sunt îndestulătoare pentru lămurirea în întregime a procesului trebuie să se dispună ca părțile să completeze probele De asemenea, judecătorul poate, din oficiu să

pună în discuția părților necesitatea administrării altor probe pe care le poate ordona chiar dacă părțile se împotrivesc”.

Sub acest aspect, prevederile art.129 și art.261 pct.5 Cod procedură civilă au caracter imperativ iar nerespectarea lor atrage casarea hotărârii.

Instanța de fond a anulat obligațiile fiscale stabilite prin deciziile contestate fără să se pronunțe asupra legalității modalității de calcul a pierderilor folosită de societatea reclamantă, în condițiile în care organul fiscal a susținut că stabilirea pierderilor se face prin raportare la fiecare loc de depozitare în parte în cadrul gestiunii de alcool etilic iar reclamanta a aplicat metoda compensării matematice a lipsurilor și plusurilor pe total gestiune.

Instanța de fond și-a însușit fără rezerve concluziile din raportul de expertiză efectuat în cauză deși din conținutul acestuia nu rezultă metoda de calcul folosită și cum s-a ajuns la sumele stabilite în anexa la raport.

Prin această modalitate de soluționare a cauzei au fost încălcate normele prevăzute de art.129 alin.5 Cod procedură civilă dar și cele prevăzute de art.261 alin.5 Cod procedură civilă astfel că în baza dispozițiilor art.20 din Legea nr.554/2004 raportat la art.312 alin.1 și 3 Cod procedură civilă Înalta Curte va admite recursul, va casa hotărârea primei instanțe și va dispune trimiterea cauzei spre rejudecare.

Cu ocazia rejudecării instanța va analiza legalitatea metodei de calcul folosite de reclamantă pentru stabilirea pierderilor în raport de dispozițiile art.51 din Ordinul nr.1753/2004 și hotărârea nr.2/2006 a Consiliului de Administrație al societății. Va suplimenta probatoriul administrat în cauză și se va pune în vedere expertului să efectueze un calcul a pierderilor în varianta susținută de organele fiscale și cea aplicată de societate pentru a se verifica dacă există diferențe valorice între cele două metode.

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

Admite recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Deciziei nr.216 din 22 octombrie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 februarie 2015

xxxx