

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

Decizia nr.2927

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 29 septembrie 2015

Președinte:	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. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței .X./CA din 18 decembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința din 22 septembrie 2015, fiind consemnate în încheierea de la acea dată, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru data de 29 septembrie 2015, când a pronunțat prezenta decizie.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

**I. Circumstanțele cauzei**

*1. Obiectul litigiului dedus judecătii*

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal sub nr..X., reclamanta SC.X.SA a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Autoritatea Națională a Vămile, Direcția Județeană de Autorizări și Operațiuni Vamale (DJAOV .X.) și

Direcția de Administrare a Marilor Contribuabili, pronunțarea unei hotărâri judecătorești prin care să se dispună:

(i) anularea Deciziilor de impune .X./17.08.2011 și .X./16.05.2012, a Raportului de inspecție fiscală RC.X./17.08.2011 și a Raportului de inspecție fiscală RC.X./09.05.2011, emise de Direcția Județeană de Autorizări și Operațiuni Vamale .X.;

(ii) anularea Deciziei nr.282/26.06.2012 emisă de Direcția de Administrare a Marilor Contribuabili privind soluționarea plângerii prealabile;

(iii) anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./15.03.2012 și a Raportului de inspecție fiscală F-MC .X./15.03.2012 emise de Direcția de Administrare a Marilor Contribuabili;

(iv) anularea Deciziei nr.286/26.06.2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea plângerii prealabile;

(v) suspendarea executării actelor administrativ-fiscale contestate până la soluționarea definitivă și irevocabilă a prezentei acțiuni, în temeiul art.15 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

## *2. Hotărârea primei instanțe*

Prin sentința civilă .X./CA/18 decembrie 2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a fost admisă acțiunea formulată de reclamanta SC.X.SA, prin administrator judiciar .X. IPURL, și s-a dispus anularea Deciziei de impunere .X./17.08.2011, Deciziei de impunere .X./16.05.2011, Raportului de inspecție fiscală RC.X./17.08.2011, Raportului de inspecție fiscală RC.X./09.05.2011 emise de D.J.A.O.V. .X., Deciziei de impunere nr.F-MC .X./15.03.2012 și Raportului de inspecție fiscală F-MC .X./15.03.2012 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili București, a Deciziei nr.282/26.06.2012 și a Deciziei nr.286/26.06.2012 emise de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Pentru a hotărî în acest sens, prima instanță a reținut, în esență, următoarele:

Prin Decizia nr.282/26.06.2012 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC.X.SA pentru suma totală de .X. lei din care .X. lei accize, iar restul dobânzi și penalități de întârziere, înscrise în Decizia de impunere .X./17.08.2011 emisă de D.J.A.O.V. .X..

Organul fiscal a apreciat că speța supusă soluționării este dacă pierderile de produse accizabile pot fi admise ca neimpozabile în condițiile

în care nu sunt îndeplinite prevederile legale care reglementează cazul de forță majoră invocat de contestatoare.

Prin contestația formulată societatea a susținut că a îndeplinit condițiile potrivit cărora pierderile de produse accizabile să fie admise ca neimpozabile în sensul prevederilor art.206<sup>7</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.73 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele vamale, în vederea determinării realității și exactității datelor cu privire la desfășurarea evenimentelor din perioada 04.07.2010-09.07.2010 au solicitat informații de la SC.X.SA care, în calitate de proprietar al depozitelor și instalațiilor, a acționat în vederea evacuării apelor din perimetrul în care se află și depozitele închiriate de SC.X.SA.

Au fost înlăturate susținerile contestatoarei motivat de faptul că raportul întocmit de SC.X.SA prezintă informații clare și precise cu privire la desfășurare cronologică a evenimentelor, procedura de acționare în caz de inundații, procedura stabilită împreună cu alte instituții abilitate în urmărirea și monitorizarea cazurilor de forță majoră, modul de deversare a apelor reziduale, situația nivelurilor de produse energetice colectate în rezervoarele speciale, operațiuni monitorizate la rândul lor de reprezentanții unor instituții cu atribuții în urmărirea și prevenirea situațiilor de urgență.

Concluziile raportului de expertiză tehnică întocmit de expertul Iacoboaia Constantin au fost înlăturate, întrucât nu se bazează pe verificări proprii, ci pe baza constatărilor societății.

S-a mai reținut de către organul de soluționare a contestației că nu au fost anunțate imediat organele vamale despre producerea evenimentului, ci după 30 de zile, fiind astfel în imposibilitate de a constata prin mijloace specifice amploarea pierderilor reclamate. Societatea nu a anexat nicio dovadă a contaminării stocului de motorină și nici nu a cerut distrugerea sub supraveghere fiscală a acestuia, drept pentru care nu s-a putut admite ca neimpozabilă din punct de vedere al accizelor cantitatea de .X. tone motorină.

Relativ la afirmațiile reclamantei în susținerea acțiunii, prima instanță a apreciat că sunt întemeiate, întrucât au fost dovedite prin mijloacele de probă administrate la cererea acesteia.

A fost redat conținutul art.206<sup>7</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și al prevederilor pct.73 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și s-a constatat că raționamentul pârâtei este nelegal, atât timp cât a înțeles să dea prevalență concluziilor

cuprinse într-un document întocmit de un particular, cu interese proprii în soluționarea evenimentului natural ce s-a produs în vara anului 2010.

Întrucât contestația reclamantei a fost respinsă motivat de faptul că aceasta nu a făcut dovada pretinsei pierderi a cantității de .X. tone motorină și a cantității de .X. tone CLU, instanța a dispus efectuarea unei expertize tehnice.

Potrivit raportului de expertiză tehnică întocmit de expert .X., în perioada 08-09 iulie 2010, în .X. au căzut ploi abundente, fapt care a condus la inundarea incintei .X. și, implicit, a punctului de lucru al SC.X.SA, depășindu-se cu mult capacitatea de deversare a canalizării existente în incinta .X., inundând atât zona depozitelor, cât și zonele învecinate (strada Justiției) situate la o cotă inferioară.

A apreciat expertul, având în vedere configurația rețelei de canalizare și a terenului, ca o parte din apa contaminată cu produse petroliere a fost evacuată în zona separatorului (atât în canalizare, cât și la suprafața solului), iar o parte din aceasta s-a infiltrat în pământ.

De asemenea, a mai arătat expertul că la inspecția din data de 06.08.2012, cu ocazia expertizei efectuate în dosarul nr..X./2011 a constatat scurgeri în instalația de canalizare în aval de punctul de lucru al SC.X.SA, aceasta fiind singura societate care desfășoară activitate în zona respectivă. A apreciat că produsele petroliere care au contaminat zona străzii Justiției ca urmare a ploilor abundente și a inundațiilor ce au avut loc în perioada 8-9 iulie 2010 proveneau în cea mai mare parte din punctele de lucru aflate în folosința SC.X.SA.

În concluzie, prima instanță a reținut că s-a făcut dovada pierderilor de produse petroliere, expertul prezentând în mod clar traseul pe care acestea le-au avut, societatea reclamantă demonstrând contrariul celor reținute de reprezentanții .X..

De asemenea, prima instanță a constatat că în mod greșit organul de soluționare a contestațiilor a reținut că reclamanta nu și-a îndeplinit obligația de a anunța imediat organele vamale cu privire la pierderea de produs accizabil, motivat de faptul că a acționat în acest sens abia după 30 de zile de eveniment, întrucât termenul trebuie apreciat în mod circumstanțiat, în funcție de datele speței.

În ceea ce privește contaminarea cantității de .X. tone motorină, reclamanta a adus la cunoștința autorității fiscale competente, prin adresa nr..X./12.08.2010, faptul că urmare cazului de forță majoră produs în perioada 08.07.2010-09.07.2010, această cantitate de produse petroliere a devenit inutilizabilă ca produs accizabil.

Având în vedere ca la data invocării cazului de forță majoră autorizația de antrepozit fiscal era în vigoare, organul fiscal sesizat avea obligația de a stabili regimul juridic al pierderilor și să-și dea acordul pentru distrugere conform dispozițiilor art.5 din Ordinul nr.917/2007.

În concluzie, prima instanță a constatat că reclamanta a făcut dovada cazului de forță majoră, așa cum prevăd normele legale, astfel că a dispus admiterea acțiunii, cu consecința anulării actelor administrativ-fiscale contestate.

### 3. *Calea de atac exercitată în cauză*

Împotriva sentinței .X./CA din 18 decembrie 2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal au declarat recurs în termen legal pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice .X..

3.1. În motivarea cererii sale de recurs, Agenția Națională de Administrare Fiscală a invocat art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă, considerând că hotărârea primei instanțe a fost dată cu interpretarea greșită a prevederilor art.206<sup>7</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.73 din HG nr.44/2014 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Recurenta-pârâtă a apreciat că sentința atacată este criticabilă din perspectiva reținerii de către prima instanță a îndeplinirii de către reclamantă a condițiilor potrivit cărora pierderea de produse accizabile să fie admise ca neimpozabile în sensul dispozițiilor art.206<sup>7</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.73 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate, pentru produsele accizabile nu se datorează accize, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- să se prezinte imediat autorității vamale dovezi și informații suficiente cu privire la evenimentul produs și cantitatea de produs accizabil care nu mai este disponibil a fi folosit în România;
- cantitatea în speță să poată fi dovedită prin procese-verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;
- pierderile sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate.

În speță, reclamanta nu a îndeplinit cumulativ aceste condiții pentru a se putea admite ca neimpozabilă din punct de vedere al accizelor cantitatea de .X. tone motorină.

Intimata-reclamantă avea obligația de a anunța imediat organele vamale cu privire la pierderea / distrugerea de produs accizabil, însă aceasta a acționat în acest sens după aproximativ 30 de zile de la evenimentele respective.

În mod eronat instanța de fond a apreciat ca fiind lipsit de relevanță faptul că societatea și-a îndeplinit obligația de a anunța organele vamale după 30 de zile de la inundații, reținând că „termenul trebuie apreciat în mod circumstanțiat, în funcție de datele speței”.

Cazul ploilor abundente și a inundațiilor care s-au produs în intervalul 04.07-09.07.2010 și care au condus la pierderea de produs accizabil se numără printre evenimentele naturale majore care trebuie anunțate într-un termen cât mai scurt, pentru a exista posibilitatea reală de a fi cuantificate pagubele produse.

În consecință, organele vamale s-au aflat în imposibilitate de a constata prin mijloace specifice amploarea pierderilor reclamante.

În ceea ce privește raportul întocmit de SC .X. S.R.L., hotărârea primei instanțe este criticabilă sub aspectul reținerii în motivare a împrejurării că în mod eronat organul fiscal a dat prevalență concluziilor cuprinse într-un document întocmit de un particular cu interese proprii în soluționarea evenimentului natural sau că SC .X. S.R.L. nu este autorizată de a emite rapoarte.

Sub acest aspect, se impune a se observa că, în calitate de proprietar al depozitelor și instalațiilor închiriate de către intimata-reclamantă pentru depozitarea produselor energetice, SC .X. S.R.L. a acționat în vederea evacuării apelor și, în aceste condiții, este singura în măsură să furnizeze date exacte cu privire la desfășurarea evenimentelor din perioada 04.07-09.07.2010.

Intimata-reclamantă nu a prezentat dovezi suficiente și informații precise cu privire la evenimentul produs și efectele acestuia, care să combată în mod indubitabil constatările din raportul întocmit de reprezentanții SC .X. SA.

Contrar celor reținute de prima instanță cu privire la sesizarea organului fiscal în privința distrugerii iremediabile a stocului de .X. tone motorină în condițiile art.5 din OMEF nr.918/2007, intimata-reclamantă trebuia să facă dovada cu documente a contaminării iremediabile a stocului de motorină și, de asemenea, să facă o cerere de aprobare a distrugerii produselor accizabile însoțită de documente justificative, cerere pe care aceasta nu a formulat-o.

În plus, în conformitate cu art.IV pct.2 din OUG nr.54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, „autorizațiile deținute de antrepozitarii autorizați pentru antrepozitele fiscale de depozitare produse accizabile, cu excepția situațiilor prevăzute la art.1 pct.5 își încetează valabilitatea la data de 1 septembrie 2010”.

În raport de aceste prevederi legale, având în vedere că autorizația de antrepozit fiscal de depozitare a produselor accizabile nr..X. deținută de intimata-reclamantă și-a încetat valabilitatea la data de 1 septembrie 2010, în mod legal organele vamale au calculat în sarcina societății accize aferente cantității de .X. tone motorină deținută în stoc la data retragerii autorizației, conform art.206<sup>7</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

De asemenea, în mod corect s-a stabilit în sarcina reclamantei obligația de plată a TVA în valoare de la .X. lei, în condițiile în care baza de calcul a acesteia o reprezintă acciza aferentă cantității de .X. tone motorină în stoc.

În privința sumei de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA în valoare de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.FMC .X./15.03.2012, se impune a se avea în vedere principiul „accessorium sequitur principale”.

În concluzie, pentru motivele prezentate, recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat admiterea recursului, modificarea hotărârii primei instanțe, în sensul respingerii cererii de chemare în judecată, ca neîntemeiată.

3.2. Recurenta – pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice .X. a susținut că hotărârea primei instanțe a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii - art.304 pct.9 și art.304<sup>1</sup> din vechiul Cod de procedură civilă.

În acest sens, au fost invocate următoarele motive:

În mod greșit instanța a reținut că sunt întrunite condițiile prevăzute de lege pentru a fi admise ca neimpozabile cantitățile de produse accizabile declarate de reclamantă ca fiind pierdute ca urmare a evenimentelor derulate în perioada 08.07.-09.07.2010.

Potrivit art.206<sup>7</sup> alin.(5)-(6) și (9) din Legea nr.571/2003, nu se consideră eliberare pentru consum din punct de vedere al accizelor distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile aflate sub regim suspensiv, ca urmare a unui caz de forță majoră, produsele accizabile nefiind disponibile a fi folosite în România.

Astfel, în speță, pentru produsele accizabile nu se datorează accize, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- să se prezinte imediat autorității vamale competente teritorial dovezi și informații suficiente cu privire la evenimentul produs și cantitatea de produs accizabil care nu mai este disponibil a fi folosit în România;
- cantitatea să poată fi dovedită cu procese – verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;
- pierderile sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate.

Contrar celor reținute de prima instanță, potrivit prevederilor legale menționate, reclamanta avea obligația să anunțe imediat autoritatea vamală și să prezinte dovezi suficiente și informații precise cu privire la evenimentul produs și legătura de cauzalitate directă dintre evenimentul produs și efectele acestuia, care să combată constatările din raportul întocmit de reprezentanții SC .X. S.A..

În conformitate cu prevederile art.1169 Cod civil, nu revine decât reclamantei sarcina de a dovedi că cele constatate de către organul de inspecție fiscală, coroborate cu faptele reținute de SC .X. S.A., nu corespund realității.

În același timp, deși avea obligația legală de a anunța imediat organele vamale cu privire la pierderea / distrugerea de produs accizabil, reclamanta a acționat în acest sens abia după aproximativ 30 de zile de la evenimentele respective, autoritatea vamală fiind astfel în imposibilitatea de a constata prin mijloace specifice amploarea pierderilor reclamate de proprietarul mărfurilor aflate sub supraveghere fiscală.

Referitor la cantitatea de .X. tone motorină declarată de societatea reclamantă ca distrusă iremediabil ca urmare a evenimentelor din 08.07.2010 – 12.07.2010, se impune a se reține că reclamanta, potrivit art.206<sup>7</sup> alin.(5) și (6) din Legea nr.571/2003 și pct. 73 alin.(2) și 83) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările ulterioare, trebuia să anunțe imediat autoritatea vamală, fapt care nu s-a întâmplat, și să dovedească distrugerea iremediabilă a produselor accizabile.

Or, din documentele invocate de reclamantă nu rezultă că au fost prelevate probe de produs accizabil, că au fost emise rapoarte de evaluare produs, procese verbale de certificare a calității, procese verbale de constatare a neconformității produsului, emise de un laborator acreditat.

Nu poate fi reținută afirmația reclamantei în sensul că organul fiscal a fost sesizat cu privire la distrugerea iremediabilă a stocului de .X. tone motorină, în condițiile art.5 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor



nr.918/2007, întrucât reclamanta trebuia să facă dovada cu documente a situației contaminării iremediabile a stocului de motorină și, de asemenea, să facă o cerere de aprobare a distrugerii produselor accizabile, însoțită de documentele justificative, în sensul art.5 din actul normativ menționat.

Prin adresa nr..X./12.08.2010 și, de asemenea, până la data încheierii actelor de control contestate, societatea nu a anexat nicio dovadă a contaminării stocului de motorină și nici nu a cerut distrugerea sub supraveghere fiscală a acestuia, drept pentru care nu se poate admite ca neimpozabilă din punct de vedere al accizelor cantitatea de .X. tone motorină.

În consecință, în mod greșit prima instanță a constatat că „[...] reclamanta a făcut dovada cazului de forță majoră, așa cum prevede norma de drept [...]”.

De asemenea, în mod greșit a fost luată în considerare de către prima instanță expertiza tehnică judiciară efectuată de dl..X. – expert tehnic de specialitate Utilaje și Instalații portuare, având în vedere următoarele argumente:

Astfel cum s-a arătat și în obiecțiunile transmise cu adresa nr..X./30.09.2013, expertul tehnic nu a analizat științific și nu a făcut constatări clare cu privire la „scurgerile accidentale”, cauza acestor deversări, de unde provin „scurgerile accidentale” și dacă din punct de vedere tehnic erau permise scurgerile în cauză.

De asemenea, expertul nu face o evaluare estimată a cantității de apă contaminată cu produs petrolier care s-ar fi putut infiltra în pământ. Aceasta nu estimează cantitatea acestor scurgeri / deversări „accidentale” anterioare ploilor abundente din perioada 08-09 iulie 2010.

În consecință, se constată că expertul nu a făcut o evaluare estimativă, cuantificabilă, bazată pe date și măsurători tehnice, a cantității maxime posibile de produs petrolier care ar fi fost pierdută iremediabil datorită inundațiilor.

În concluzie, recurenta-pârâtă a apreciat că hotărârea primei instanțe este netemeinică și nelegală și a solicitat admiterea recursului, modificarea hotărârii atacate, în sensul respingerii acțiunii, ca nefondată.

#### *4. Apărările formulate în cauză*

Intimata-reclamantă S.C. .X. S.A. a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea ambelor recursuri, ca nefondate, menținerea sentinței civile .X./18.12.2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca fiind temeinică și legală, și obligarea recurentelor-pârâte în solidar la plata cheltuielilor de judecată.

În privința recursului declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, apărările intimatei-reclamante au vizat, în esență, următoarele aspecte:

Prima instanță a apreciat în mod corect asupra îndeplinirii de către reclamantă a tuturor condițiilor prevăzute de lege pentru admiterea ca neimpozabile a produselor petroliere declarate ca fiind pierdute, sens în care se impun a fi respinse criticile invocate de recurentă.

Trebuie reținut că dispozițiile art.206<sup>7</sup> din Legea nr.571/2003 și art.73 din HG nr.44/2004 trebuie coroborate cu dispozițiile art.5 alin.(3) lit.a) din Ordinul nr.918/2007, potrivit cărora:

„(3) Cererea și documentația vor fi depuse la autoritatea fiscală teritorială după cum urmează; a) în termen de cel mult 60 de zile de la data producerii evenimentului, în situația intervenției unui caz fortuit sau de forță majoră;”

Or, din ansamblul probator ce a fost administrat în cauză rezultă că au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege pentru ca produsele petroliere pierdute să fie admise ca neimpozabile.

În acest sens, prin adresa nr..X./12.08.2010, înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./12.08.2010, reclamanta a informat această instituție despre cazul de forță marjă ce s-a produs în perioada 08.07.2010-09.07.2010 și consecințele ce au avut loc ca urmare a inundațiilor produse în perioada amintită, respectiv pierderile de produse petroliere pe care reclamanta le-a suportat, arătând, în mod concret, care au fost cantitățile de produse pierdute.

De altfel, pierderile au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei, situația înscrisă în contabilitate fiind cea constatată și de către membrii echipei de control, ca urmare a verificărilor efectuate la data de 17.08.2010, în baza cărora a fost emisă Nota de constatare nr..X./02.09.2010 de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Sunt lipsite de fundament și criticile privind cantitatea de .X. tone motorină declarată de reclamantă ca distrusă iremediabil ca urmare a evenimentelor din 08.07.2010-12.07.2010.

Nu pot fi reținute susținerile recurente-pârâte potrivit cărora reclamanta nu a respectat dispozițiile legale, în sensul că nu ar fi anexat dovada contaminării stocului de motorină ori nu ar fi formulat cererea de aprobare a distingerii, din moment ce a efectuat toate demersurile privind înștiințarea autorității vamale. Culpă aparține recurente-pârâte A.N.A.F. – D.G.R.F.P. .X. – A.J.F.P., .X., care nu și-a îndeplinit obligațiile impuse de dispozițiile legale incidente, chiar în situația în care, prin propriile organe

de control, a constatat contaminarea produselor accizabile și a prelevat probe în vederea expertizării.

Prima instanță a dispus, în mod corect, și anularea Deciziei nr.286/26.06.2012, din moment ce prin acest act administrativ reclamanta a fost obligată la plata accizei aferente cantității de .X. tone motorină, în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care a înștiințat autoritatea vamală competentă teritorial asupra faptului că produsul petrolier menționat a devenit inutilizabil ca produs accizabil.

Referitor la recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., apărările intimăte-reclamante au vizat, în special, următoarele aspecte:

Criticile aduse hotărârii recurate se limitează la apărările formulate în întâmpinarea depusă în primă instanță, apărări întemeiate, în mod exclusiv, pe datele relatate de SC .X. S.A. și pe redarea în mod trunchiat a unor informații obținute de la diverse instituții și autorități, precum: .X..X..

În mod corect prima instanță a reținut că la emiterea actelor administrative contestate, autoritățile vamale nu au luat în considerare probele administrate de reclamantă, motivând respingerea contestației acesteia pe motiv că nu a prezentat suficiente dovezi „cu privire la evenimentul produs și efectele acestuia, și care să combată indubitabil constatările din raportul întocmit de reprezentanții SC .X. S.A..”

Or, raportat la prevederile art.49 și art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, analiza primei instanței asupra probatoriului administrat de către organele vamale este o analiză pertinentă, soluția instanței fiind una legală și temeinică.

Mai mult, din raportul de expertiză întocmit în cauză și omologat de instanță, adresa nr..X./18.04.2011 emisă de către Garda Națională de Mediu – Comisariatul Regional .X. – Comisariatul Județean .X. și Avizul de existență a cazului de forță majoră nr..X./23.07.2010 emis de Camera de Comerț, Industrie, Navigație și Agricultură .X. reiese în mod clar faptul că pierderile de produse accizabile au fost cauzate de forță majoră, constatată de către instituțiile competente.

Nu pot fi reținute apărările formulate de către recurentă, potrivit cărora intimata-reclamantă nu ar fi prezentat „imediat” autorității vamale dovezi și informații suficiente cu privire la evenimentul produs și cantitatea de produs accizabil ce nu mai era disponibil a fi folosit în România, întrucât reclamanta a efectuat toate demersurile necesare informării, în mod complet și corect, a autorității vamale, cu privire la cazul de forță majoră și la consecințele acestuia, ce au determinat pierderile produselor accizabile.

Raportul de expertiză tehnică întocmit de către expertul .X., precum și răspunsurile la obiecțiunile formulate sunt pertinente și concludente, fiind emise în urma unei analize științifice și lipsite de subiectivism, conform obiectivelor stabilite de instanță, puse în discuția tuturor părților.

Mai mult, recurenta-pârâtă avea posibilitatea ca, în baza dispozițiilor art.49 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, să administreze în procedura administrativă un probatoriu complex și suficient, astfel încât să determine în mod corect și concret situația reală de fapt.

În concluzie, în considerarea tuturor argumentelor prezentate, intimata-reclamantă a solicitat respingerea ambelor recursuri, ca nefondate, și obligarea recurentelor la plata cheltuielilor de judecată.

## **II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor declarate în cauză**

Examinând sentința recurată, prin prisma criticilor formulate, în raport de actele și lucrările dosarului și de dispozițiile legale incidente, Înalta Curte constată că recursurile sunt fondate, potrivit considerentelor ce vor fi expuse în continuare.

Reclamanta S.C. .X. S.A. a supus controlului de legalitate, în condițiile art.218 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Deciziile nr.282/26.06.2012 și nr.286/26.06.2012, emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Problema de drept dedusă judecății vizează regimul juridic de scutire de la plata accizelor pentru pierderea iremediabilă sau distrugerea totală de produse accizabile, ca urmare a unui caz de forță majoră.

În accepțiunea art.206<sup>7</sup> alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile aflate sub regim suspensiv de accize, dintr-o cauză ce ține de natura produselor, ca urmare a unui caz fortuit ori de forță majoră sau ca o consecință a autorizării de către autoritatea competentă, nu este considerată eliberare pentru consum.

Art.206<sup>7</sup> alin.(6) teza a II-a din același act normativ prevede că *„distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile trebuie dovedită autorității competente potrivit precizărilor din normele metodologice”*.

Așadar, pentru a beneficia de scutirea de la plata accizelor, ca urmare a cazului de forță majoră reprezentat de inundațiile care au avut loc în perioada 08.07.2010-09.07.2010, reclamanta avea obligația de a dovedi autorității competente, în condițiile precizate în normele metodologice, pierderea iremediabilă a cantității de .X. tone motorină și .X. tone produs CLU.

Prin raportare la prevederile pct.73 alin.(2) și alin.(3) lit.a) și d) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se constată că în situația în care „produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, contaminării, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră”, nu se datorează accize, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1) să se prezinte imediat autorității vamale teritoriale dovezi suficiente despre evenimentul produs, precum și informații precise referitoare la cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România;

2) cantitatea să poată fi dovedită cu procese verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;

3) pierderile să fie evidențiate și înregistrate în contabilitate.

În aceste coordonate trebuia realizată analiza primei instanțe atât sub aspectul probatoriului, cât și al legalității măsurilor stabilite de organele fiscale prin actele administrativ-fiscale contestate.

Or, probatoriile administrate în cauză evidențiază cu claritate faptul că prima dintre aceste condiții nu a fost îndeplinită, întrucât sesizarea autorității vamale teritoriale nu a avut loc „imediat”, prin prezentarea de dovezi suficiente și informații precise privitoare la evenimentul produs și la pierderile iremediabile de produse accizabile, ci și la un interval de aproximativ 30 de zile de la producerea evenimentelor circumscrise cazului de forță majoră, conform adresei .X./12.08.2010, înregistrată la D.J.A.O.V. .X. sub nr..X./12.08.2010.

În aceste circumstanțe, generate de însăși atitudinea culpabilă a reclamantei, autoritatea vamală competentă s-a aflat în imposibilitate de a constata cu mijloace specifice amplasarea pierderilor de produse accizabile aflate sub regim suspensiv de plata accizelor, dar și legătura de cauzalitate dintre pierderile reclamante și cazul de forță majoră invocat.

Prin urmare, pentru verificarea realității și exactității datelor furnizate de reclamantă, pe lângă propriile verificări și constatări întreprinse de autoritatea vamală teritorială, au fost solicitate informații de la alte autorități ale statului cu competențe în domeniu, precum și de la SC.X. S.A. care, în calitate de proprietar al depozitelor și instalațiilor, a acționat în momentul evenimentelor în vederea evacuării apelor din perimetrul în care se aflau depozitele închiriate reclamantei S.C. .X. S.A..

Împrejurarea reținută de prima instanță, potrivit căreia SC .X. SA nu este autorizată de vreo instituție a statului să emită rapoarte cu caracter obligatoriu în astfel de situații, nu constituie un argument juridic valabil

pentru anularea actelor administrativ-fiscale contestate, întrucât decisiv în cadrul controlului de legalitate este de a stabili dacă reclamanta a îndeplinit sau nu condițiile impuse de lege pentru admiterea ca neimpozabile a pierderilor de produse accizabile aflate sub regim suspensiv de accize.

Cum sarcina probei în această situație revine reclamantei, iar întregul probatoriu trebuia circumscris precizărilor din normele metodologice, astfel cum impun dispozițiile art.206<sup>7</sup> alin.(6) teza a II-a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Înalta Curte constată, în dezacord cu prima instanță, că în cauză nu s-a făcut dovada îndeplinirii cumulative a condițiilor prevăzute de lege pentru a opera regimul de scutire de la plata accizelor pentru cantitatea de produse accizabile declarată de reclamantă ca fiind pierdută ca urmare a cazului de forță majoră intervenit în perioada 08.07.2010-09.07.2010.

Referitor la cantitatea de .X. tone motorină declarată de reclamantă ca fiind contaminată ca urmare a aceleiași situații de forță majoră, Înalta Curte observă, ca și în precedent, că în cadrul controlului de legalitate, prima instanță nu a avut în vedere dispozițiile art.206<sup>7</sup> alin.(5) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.73 alin.(2) și (3) din HG nr.44/2004, care instituie în sarcina reclamantei obligația de a anunța „imediat” autoritățile vamale teritoriale, obligație care în cauză nu a fost îndeplinită.

În plus, potrivit art.5 din OMEF nr.918/2007 pentru aprobarea condițiilor privind distrugerea în antrepozit fiscal a produselor accizabile care nu au fost eliberate pentru consum, reclamanta avea obligația de a dovedi cu documente contaminarea iremediabilă a stocului de motorină și de a formula o cerere de aprobare a distrugerii produselor accizabile însoțită de documente justificative, obligație care, de asemenea, nu a fost îndeplinită.

Toate aceste elemente îi sunt suficiente Înaltei Curți pentru a constata nelegalitatea hotărârii primei instanțe, în ceea ce privește Decizia nr.282/26.06.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin raportare la motivul de nelegalitate reglementat de art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă (1865).

În privința Deciziei nr.286/26.06.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, chestiunea esențială ce se impune a fi dezlegată de instanța de recurs vizează legalitatea stabilirii în sarcina reclamantei a obligației de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă accizelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere .X./17.08.2011 emisă de D.J.A.O.V. .X..

În această analiză devine aplicabil principiul *accessorium sequitur principalem*, având în vedere constatările și aprecierile anterioare, în sensul legalității Deciziei de impunere .X./17.08.2011 emisă de D.JA.O.V. .X. și a Deciziei nr.282/26.06.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Constatând legalitatea bazei de impozitare reprezentată de accizele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere .X./17.08.2011, prin raportare la prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și având în vedere caracterul de act subsecvent al Deciziei nr.286/26.06.2012, Înalta Curte apreciază că hotărârea primei instanței este nelegală și în ceea ce privește această ultimă decizie emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, criticile formulate de autoritățile pârâte fiind întemeiate.

În concluzie, pentru toate considerentele expuse, în temeiul art.312 alin.(1)-(3) și art.304 pct.9 Cod procedură civilă (1865), coroborate cu art.20 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, Înalta Curte va dispune admiterea recursurilor, modificarea în tot a sentinței recurate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei S.C. .X. S.A., ca neîntemeiată.

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

Admite recursurile declarate de pârătele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței .X./CA din 18 decembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică în tot sentința recurată, în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.A., ca neîntemeiată.Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 29 septembrie 2015  
XXXXX