

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

Decizia nr.562

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 11 februarie 2015

| | | |
|--------------------|---|--------------------------|
| Președinte: | X | - Judecător |
| | X | - Judecător |
| | X | - Judecător |
| | X | - Magistrat asistent șef |

La data de 2 februarie 2015, au fost luate în examinare recursurile declarate de pârâtele Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile .X. din 25 iunie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 2 februarie 2015, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 11 februarie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Cererea de chemare în judecată

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția de contencios administrativ, reclamanta S.C..X..X." S.A. a chemat în judecată pe pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), solicitând anularea Deciziei nr.125/08.04.2011 prin care a fost desființată Decizia de restituire a accizelor nr.X.1.09.2009, emisă în baza Procesului-verbal nr..X./SAFV DIN 18.06.2009, pentru suma de .X. lei, reprezentând accize.

În motivarea contestației, reclamanta a arătat că cererea de restituire a accizelor pentru suma de .X. lei, a fost adresată ANAF în anul 2008, pentru acciza achitată de societate în regim de scutire indirectă în perioada 20.09.2007-20.11.2008.

Reclamanta arată că, în dosarul nr..X./44/2010 al Curții de Apel .X., s-a dispus anularea deciziei atacate, iar, în recurs, Înalta Curte de Casație și Justiție a modificat sentința Curții de apel și a respins acțiunea în anularea deciziei, ca prematur introdusă.

În aceste condiții, reclamanta a modificat obiectul cererii și a solicitat introducerea în cauză a pârâtei Autoritatea Națională a Vămilelor (ANV), precum și recunoașterea dreptului societății la restituirea sumei de .X. lei, reprezentând accize.

Apărările pârâților

Prin întâmpinare, pârâta ANAF a solicitat respingerea cererii ca fiind rămasă fără obiect, având în vedere că, în procedura prealabilă, a fost desființată Decizia nr. .X./21.09.2009. Se mai arată că în mod greșit reclamanta susține că cererea de restituire a accizelor trebuia să fie soluționată în termen de 45 de zile, întrucât art.70 alin.2 din Codul de procedură fiscală prevede că, în cazul în care sunt necesare informații suplimentare, acest termen se prelungește. Totodată, pârâta ANAF a solicitat respingerea cererii ca lipsită de interes, întrucât, în cauză, față de dispozitivul Deciziei nr.125/2011 dată în soluționarea contestației, nu mai există o creanță certă a statului, titlul de creanță fiind desființat.

Hotărârea primei instanțe

Prin Sentința civilă nr.X din 1 februarie 2012, Curtea de Apel .X. a respins cererea, ca fiind rămasă fără obiect, reținând, în esență, că, prin Decizia nr.125/2011, s-a dispus desființarea Deciziei nr.X./1.09.2009, urmând ca organele competente să emită un nou act administrativ fiscal.

Reclamanta S.C."X.X." S.A. a formulat cerere de completare a dispozitivului Sentinței civile .X./2012 a Curții de Apel .X., solicitând, în baza art.281² C.proc.civ., ca instanța de fond să se pronunțe asupra capetelor de cerere privind restituirea accizei pentru perioada 20.09.2007 – 01.10.2008 și obligarea pârâtei ANAF să emită un nou act administrativ.

Prin Sentința civilă .X. din 3 aprilie 2012, Curtea de Apel .X. a admis în parte cererea formulată de reclamantă privind completarea dispozitivului Sentinței .X. din 1 februarie 2012 a Curții de Apel .X., în

sensul obligării pârâtei ANAF să emită un nou act administrativ, conform art.70 din O.U.G. nr.92/2003, și respingerii, ca prematur introdus, a capătului de cerere privind restituirea accizei pentru perioada 20.09.2007 – 01.10.2008.

Recursul declarat împotriva hotărârii primei instanțe

Împotriva sentințelor pronunțate de Curtea de Apel .X. a declarat recurs reclamanta S.C..X..X." S.A..

Hotărârea instanței de recurs

Prin Decizia nr..X. din 11 octombrie 2013, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursurile declarate de reclamantă, a casat sentințele recurate și a dispus trimiterea cauzei spre rejudecare, reținând, în esență, că prima instanță nu a avut în vedere obiectul cererii de chemare în judecată, astfel cum a fost completat, iar soluția de desființare a deciziei de restituire accize, urmată de efectuarea unui nou control, este supusă controlului de legalitate pe care îl exercită instanțele de contencios administrativ.

Derularea procedurii judiciare în fața instanței de rejudecare și hotărârea pronunțată de instanță

În rejudecare, reclamanta a făcut precizări cu privire la obiectul cererii, solicitând:

- anularea Deciziei nr.125/08.04.2011 emisă de ANAF în soluționarea contestației prealabile;
- anularea Deciziei ANAF nr.X.1.09.2009, ca o consecință a anulării Deciziei nr.125/08.04.2011;
- anularea Procesului-verbal nr..X./SAFV/18.06.2009, încheiat de ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (DRAOV .X.), în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (DGRFP .X.), conform art.13 alin.3 din H.G. .X.2/2013;
- recunoașterea dreptului societății la restituirea accizei și obligarea ANAF la restituirea sumei de .X. lei;
- obligarea ANAF la plata dobânzii în conformitate cu dispozițiile art.120 alin.7 și art.124 din Codul de procedură fiscală, începând cu data de 05.01.2009, a 45-a zi de la data înregistrării cererii de restituire a accizei la ANAF, 27.11.2008 (conform art.70 din Codul de procedură fiscală), și până la data restituirii efective a accizei către societate.

În rejudecare, a fost atașat dosarul nr..X./44/2010 al Curții de Apel .X., având ca obiect anularea Deciziei nr.X.1.09.2009, dosar în care a

fost administrată proba cu expertiza contabilă privind constatările reținute în Procesul-verbal de control nr..X./SAFV/18.06.2009.

Curtea de apel a considerat că, în prezenta cauză, nu se mai impune administrarea unei alte expertize, întrucât nu au mai fost depuse alte înscrisuri noi, iar expertiza judiciară a examinat toate actele contabile, părțile făcându-și toate apărările.

În rejudecare a fost avut în vedere că pârâta ANV – DRAOV .X. a fost reorganizată, conform art.13 alin.3 din H.G. .X.2/2013, fiind citată în cauză DGRFP .X..

Prin Sentința civilă .X. din 25 iunie 2014, Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal a admis cererea formulată de reclamantă în contradictoriu cu pârâtele ANAF și DGRFP .X. și, în consecință:

- a dispus anularea Deciziei nr.125/8.04.2011 emisă de ANAF;
- a dispus anularea Deciziei de restituire accize nr.X./1.09.2009 emisă de ANAF;
- a dispus anularea Procesului-verbal nr..X./SAFV/18.06.2009 încheiat de ANV-DRAOV .X., în prezent DGRFP .X.;
- a obligat pe pârâta ANAF la restituirea sumei de .X. lei, reprezentând acciză;
- a obligat pe pârâta ANAF la plata dobânzii prevăzute de art.120 alin.7 din Codul de procedură fiscală, începând cu data de 05.02.2009 și până la data restituirii efective a accizei către reclamantă.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut următoarele:

Prin cererea înregistrată la ANAF sub nr..X./27.11.2008, reclamanta a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei, pentru perioada 20.09.2008-20.11.2008, pentru cantitatea de .X. kg motorină achiziționată în vederea testării motoarelor la navele comandă: X.

În vederea soluționării cererii de restituire, ANV a efectuat un control și a încheiat Procesul-verbal nr..X./SAFV/18.06.2009, reținând următoarele:

- nu există concordanță între cantitatea de motorina înscrisă în cererea de restituire, de .X. kg motorină, și cea rezultată din cererile de achiziție nr..X. astfel că trebuie refuzată în totalitate acciza pentru întreaga cantitate solicitată la restituire;

- accizele plătite furnizorilor au fost recuperate prin prețul de livrare al navei de la clientul care a cumpărat nava, ceea ce denotă că, la data controlului, aceste accize înregistrate pe costuri de producție au fost recuperate prin prețul de vânzare, astfel că solicitarea adresată bugetului de stat, de restituire a accizelor ar echivala cu o recuperare de două ori a aceleiași sume, aspect căruia nu i se poate da curs;

- pentru perioada verificată, societatea nu a reflectat distinct în contabilitate suma cerută la restituire, fără a o trece prin conturile de venituri și cheltuieli, ci a capitalizat-o în valoarea producției prin înregistrarea motorinei (inclusiv valoarea accizei) pe cheltuieli și în costul de producție, deși, potrivit pct.54 alin.(1) din Ordinul MFP nr.1752/2005, în vigoare la acea dată, societatea trebuia să evidențieze distinct, la alte taxe (cont 446) valoarea accizei la achiziție, astfel că echipa de control nu a putut stabili cu certitudine valoarea accizei de restituit;

- înregistrarea accizei ca și cheltuială deductibilă a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat ducând la o îmbogățire fără just temei a agentului economic;

- societatea nu face dovada utilizării cantității de motorină în perioada menționată și scopul, respectiv utilizarea ca și combustibil pentru motor. Bonurile de consum fac dovada includerii motorinei în valoarea navei aflate în producție, dar nu și a utilizării cantității de motorină în perioada și scopul, respectiv utilizarea ca și combustibil pentru motor, pentru care se solicită restituirea accizei. Fișele de consum combustibil prezentate nu au numere de înregistrare atribuite la data întocmirii acestora și nu stau la baza înregistrării consumului de motorină în contabilitate;

- societatea nu a solicitat trimestrial restituirea accizei, potrivit pct.3 din Ordinul MEF nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate pentru care se acorda scutire indirecta.

Prin Decizia nr.X.1.09.2009, pârâta ANAF a refuzat restituirea accizei solicitate, considerând că societatea nu a respectat prevederile pct.7 din Ordinul MEF nr.420/2007 și nu a făcut dovada utilizării motorinei.

Contestația formulată de societate a fost admisă prin Decizia ANAF nr.125/08.04.2011, prin care a fost desființată Decizia nr.X./1.09.2009, a fost admisă parțial cererea de restituire pentru acciza

achitată pe perioada 01.10.2008- 20.11.2008 și a fost respinsă la restituire acciza pentru perioada 20.09.2007- 30.09.2008, ca nefiind depusă în termen. De asemenea, prin aceeași decizie, s-a dispus reanalizarea probatoriului prezentat de societate având în vedere perioada 01.10.2008- 20.11.2008 și emiterea unui nou act administrativ ținând seama de considerentele Deciziei nr.125/08.04.2011.

În raport cu circumstanțele cauzei, Curtea de apel a analizat dacă actele administrative contestate sunt legale și dacă reclamanta este îndreptățită la restituirea accizei pe perioada 20.09.2007-20.11.2008, cu dobânzile aferente, reținând aspectele arătate în continuare.

În fapt, reclamanta are în obiectul de activitate producția de nave, care, pe perioada construcției, sunt testate și sub aspectul funcționării motoarelor și al diesel generatoarelor, care produc energia electrică necesară funcționării sistemelor electrice în mod independent de rețeaua de distribuție a energiei electrice în șantier.

Conform art.201 alin.(1) lit.f) din Codul fiscal, sunt scutite de la plata accizelor combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor, iar pct.23.4 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, în vigoare începând cu data de 1 iulie 2008, și pct.7 al Capitolului 1 din Ordinul MEF nr.420/2007 reglementează condițiile de acordare indirectă a scutirii în ipoteza prevăzută de dispozițiile menționate din Codul fiscal.

Cu privire la susținerile pârâtei ANAF că reclamanta nu a făcut dovada utilizării motorinei, instanța a reținut că nu pot fi primite, având în vedere concluziile raportului de expertiză contabilă, prin care se arată că societatea este îndreptățită la restituirea accizei corespunzătoare pentru cantitatea de .X. tone motorină, în valoare de .X. lei (societatea solicitând în plus acciza în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. tone motorină), reclamanta prezentând documente din care rezultă realizarea efectivă a operațiunilor de producție, dezvoltare, testare și mentenanță a vapoarelor (informații referitoare la data realizării testelor, orele de funcționare a motoarelor etc.).

Întrucât au fost prezentate documentele contabile prevăzute de Ordinul MFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pentru înregistrarea în contabilitate a accizei, astfel cum a fost modificat și completat prin Ordinul MFP

nr.2374/2007, respectiv NIR, facturi și bonuri de consum, s-a demonstrat consumul real, efectiv de motorină. Aceste documente îndeplinesc condițiile prevăzute de anexa 1 pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă aprobate prin Ordinul MFP nr.1850/2004 și Ordinul MEF nr.3512/2008.

Susținerea ANAF că fișele de consum sunt înregistrate informatic și nu pot fi considerate material probator, nu poate fi primită având în vedere că, prin coroborare cu documentele contabile prevăzute de pct.23.4 alin.4 din H.G. nr.44/2004 se încalcă dispozițiile art.49 din Codul de procedură fiscală.

Legislația fiscală nu stabilește elemente specifice privind documentele care ar trebui utilizate pentru justificarea cantităților de motorină utilizată în scopul testării motoarelor vapoarelor și nici obligația prezentării unei anume dovezi, lăsând la latitudinea societății forma în care această dovadă este făcută.

Cu privire la faptul că plata accizei s-a făcut către furnizor și nu către bugetul de stat, expertul a concluzionat că, din facturile emise de S.C. .X. S.A. și din ordinele de plată a acestor facturi emise de societate, rezultă că au fost achitate inclusiv accizele, conform solicitării S.C. .X. S.A., prin adresele nr.X./29.10.2007 și nr..X./06.05.2009.

Susținerea pârâtei ANAF că societatea nu a procedat la înregistrarea în contabilitate, în mod separat, a contravalorii accizei, fără a o trece prin conturile de venituri și cheltuieli, ci a capitalizat-o în valoarea producției prin înregistrarea pe cheltuieli și în costul de producție a motorinei, Curtea de apel a reținut că, în același timp, această sumă (valoarea motorinei, inclusiv acciza) este inclusă în valoarea producției prin articolul contabil 331=711 și este înregistrată atât pe cheltuieli (6022), cât și pe venituri (711), fără a influența astfel rezultatul contabil sau pe cel fiscal. Rezultatul contabil este influențat de această înregistrare folosită de societate la livrarea mărfii, când profitul aferent vânzării este mai mic datorită includerii valorii accizei în costul producției.

La data de 31 decembrie 2007, S.C..X. .X. S.A. a înregistrat o pierdere fiscală în valoare de .X. lei și, la data de 31 decembrie 2008, o pierdere fiscală în valoare de .X. lei, conform situațiilor financiare întocmite la 31 decembrie 2007, respectiv 2008.

Valoarea accizei inclusă pe costuri aferentă perioadei de 20.09.2007-20.11.2008 în valoare de .X. lei, nu influențează rezultatul fiscal al

societății și implicit impozitul pe profit, întrucât pierderea fiscală este cu mult mai mare, astfel cum rezultă din bilanțurile la data de 31.12.2007 și 31.12.2008, depuse în probatoriu de societatea petentă.

Cu privire la faptul că reclamanta nu a solicitat trimestrial restituirea accizei, conform alin.3 al pct.23.4 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, Curtea de apel a constatat că aceasta este o normă dispozitivă și nu imperativă, astfel încât societatea a uzat de dreptul de restituire a accizei după livrarea navei, și nu trimestrial, tocmai pentru a avea o situație clară privind consumul corespunzător.

Deși la pct.3 din Anexa nr.1 Cap.1 Secțiunea nr.1 din Ordinul MEF nr.420/2007 se prevede o normă imperativă, în sensul că cererea de restituire accize de depune trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare, această normă este în contradicție cu pct. 23.4 alin.3 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, care conține o normă dispozitivă, fiind un act cu forță juridică superioară ordinului amintit.

Pe de altă parte, instanța a reținut că, potrivit deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62, „în ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din a șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul sau de deducere”.

În consecință, chiar dacă societatea nu a îndeplinit întocmai formalitățile legale solicitate pentru a beneficia de recunoașterea unei creanțe asupra statului, dacă sunt însă îndeplinite condițiile de substanța economică ale operațiunii care a dat naștere creanței contribuabilului asupra statului, acesta are dreptul la restituirea creanței sale de la bugetul de stat, sancțiunea nefiind decăderea din dreptul de a cere restituirea, refuzul de restituire. În același sens, instanța de judecată a avut în vedere și Decizia nr.X din 26 aprilie 2005, pronunțată în dosarul nr. .X./2004 de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal, precum și jurisprudența instanțelor din raza Curții de Apel .X..

În consecință, în raport cu probatoriul administrat, Curtea de apel a reținut că reclamanta beneficiază de scutire indirectă de la plata accizelor corespunzătoare motorinei utilizate în scopul testării motoarelor

vapoarelor, în sumă de .X. lei pentru perioada 20.09.2008-20.11.2008, conform art.201 alin.(1) lit.f) din Codul fiscal.

Cu privire la capătul de cerere privind plata dobânzilor, Curtea de apel a constatat că art.70 alin.(1) din Codul de procedură fiscală instituie obligația ANAF de a răspunde solicitantului în termen de 45 de zile de la data formulării cererii, iar societatea solicită obligarea ANAF la plata dobânzii în conformitate cu dispozițiile art.124 și 120 alin.(7) din Codul de procedură fiscală.

În speță, cererea de restituire accize a fost depusă la data de 27.11.2008, reclamanta fiind îndreptățită la plata dobânzilor fiscale, ca echivalent al prejudiciului suferit prin nesoluționarea cererii în termenul legal.

Recursurile declarate în cauză

Împotriva sentinței civile nr.X din 25 iunie 2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X.au declarat recurs pârâtele Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală invocând motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă, hotărârea fiind criticată pentru nelegalitate și netemeinicie.

În motivarea cererii de recurs Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice .X. reia motivele invocate în fața instanței de fond prin întâmpinare, pentru susținerea legalității actelor administrativ fiscale.

Susține în acest sens că societatea reclamantă nu face dovada utilizării cantității de motorină de .X. Kg motorină în perioada și scopul pentru care solicită restituirea accizei aferente în sumă de .X. lei, și că instanța de fond în mod greșit și-a însușit raportul de expertiză întocmit de expertul .X..

Se mai susține în cuprinsul cererii de recurs că nu au fost respectate de către reclamanta-intimată normele procedurale privind cererea de restituire a accizelor și nici nu au fost îndeplinite condițiile de formă în ceea ce vizează evidențele contabile la nivel de societate pentru înregistrarea cantității de motorină folosită în scopul pentru care era îndreptățită la restituirea accizei.

În concret, se susține că societatea a depus cereri de achiziție de motorină în regim de scutire de la plata accizei pentru o anumită cantitate pe care să o utilizeze conform memoriilor depuse ca și combustibil pentru motor la testarea și mentenanța navelor aflate în producție. La data intrării în entitate, motorina achiziționată în regim de

scutire indirectă de la plata accizei a fost evaluată și înregistrată la costul de achiziție care a inclus și quantumul achiziției aferente, motorina achiziționată a fost încărcată pe navele aflate în producție descărcarea gestiunii făcându-se în baza bonurilor de consum, aceste bonuri fiind întocmite la momentul alimentării navelor, societatea înregistrând pe baza acestora cheltuieli deductibile reprezentând valoarea motorinei inclusiv valoarea accizei de restituit, astfel că cheltuiala cu acciza a fost inclusă în costurile de producție și a fost recuperată prin veniturile obținute din vânzarea navelor.

Se mai susține că reflectarea în contabilitate a accizelor și fondurilor speciale incluse în prețuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii fără a se tranzita prin conturi de venituri și cheltuieli însă societatea reclamantă a impus valoarea acestora în aceste conturi ceea ce duce la concluzia că acciza a fost recuperată de la cumpărător situație în care nu mai poate fi recuperată de la bugetul de stat întrucât ar fi făcută o plată dublă.

Se mai susține că documentele prezentate pentru consumul de motorină au fost întocmite ulterior datei de export a navelor și din aceste documente nu rezultă realizarea efectivă a operațiunilor de producție, dezvoltare, testare și mentenanță a navelor.

Mai mult la sfârșitul perioadei pentru care se solicită restituirea accizei societatea nu efectuează regularizarea consumului real de motorină, înregistrarea acestuia pe baza fișelor de consum întocmite. Fișele de consum nu au numere de înregistrare atribuite la data întocmirii acestora, astfel că nu pot sta la baza înregistrării consumului de motorină în contabilitate.

În acest sens au fost încălcate prevederile pct.7 cap.I din procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor accizelor armonizate pentru care se acordă scutire indirectă aprobată prin Ordinul nr.420/2007.

Se mai susține că prima instanță nu putea să procedeze la soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care organul administrativ fiscal investit cu soluționarea contestației împotriva deciziei de respingere a restituirii accizei nu s-a pronunțat pe fondul contestației.

Agenția Națională de Administrare Fiscală în cererea de recurs formulată reia criticile formulate de Direcția Generală a Finanțelor

Publice .X. și susține că societatea reclamantă nu a demonstrat utilizarea consumului de motorină în perioada și scopul pentru care se solicită restituirea accizei aferente și nu au fost respectate condițiile de formă pentru solicitare fiind încălcate prevederile art.201 alin.1 lit.f și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, punctul 23.4 din HG nr,44/2004 precum și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.420/2007.

În concret se susține că nu s-a respectat termenul de depunere a cererilor de restituire de accize și a perioadei pentru care s-a solicitat restituirea nedeplinirea cererii trimestrial așa cum se prevede în Ordinul nr. 420/2007 echivalează cu nerespectarea uneia dintre condițiile sub care a fost prevăzută restituirea de accize aferente cantității de motorină utilizată în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței vapoarelor.

Nu s-a respectat modul de completare a cererii de restituire de accize în sensul că cererea trebuia să menționeze prima zi a lunii de început a utilizării și ultima zi a lunii de sfârșit.

Nu există o concordanță între cantitatea de motorină din cererea de restituire și cea rezultată din fișele de consum.

Societatea nu a prezentat organelor de control documentele de evidență întocmite ca urmare a realizării efective a testării navelor și nici documente de evidență din care să rezulte modul de gestionare și utilizare a motorinei pe nave, aferente perioadei și scopului pentru care se solicită.

Referitor la dobânzile solicitate se susține că au fost respectate prevederile art.70 din OG nr.92/2003 în soluționarea cererii de restituire, organul fiscal având posibilitatea prelungirii termenului de 45 de zile pentru soluționarea cererii în situația în care sunt necesare informații suplimentare astfel că în mod greșit s-a reținut de către prima instanță că cererea de restituire a accizelor a fost soluționată peste termen și au fost stabilite dobânzi în sensul prevederilor art.120 alin.7 OG nr.92/2003.

Prin întâmpinarea depusă la dosar intimata-reclamantă a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate menținerea soluției primei instanțe ca fiind temeinică și legală, susținând în esență, că a demonstrat prin probatoriul administrat în cauză că este îndreptățită la scutirea indirectă de la plata accizelor pentru motorina utilizată în scopul testării motoarelor vapoarelor pe care le construiește, în sumă de .X. lei pentru

perioada 20 septembrie 2007 – 20 noiembrie 2008 conform dispozițiilor art.201 alin.1 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Examinând sentința recurată, în raport de motivele invocate și în limitele prevăzute de art.304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursurile sunt nefondate pentru următoarele considerente.

Obiectul acțiunii promovate de SC .X. .X. SA, vizează anularea deciziei nr.125/8 aprilie 2011 prin care s-a soluționat contestația administrativă împotriva refuzului restituirii unor accize în cuantum de .X. lei exprimat de DGAMC .X. prin adresa nr..X. din 21 septembrie 2009 întocmită în baza procesului verbal nr..X./SAFV/18septembrie 2009 încheiate de DGAOV .X. în prezent DGRFP .X., recunoașterea dreptului societății la restituirea sumei solicitate cu titlu de accize și obligarea ANAF la plata dobânzilor calculate conform art.120 alin.7 și 124 OG nr.92/2003 începând de la data de 11 ianuarie 2009 când a expirat termenul de 45 de zile prevăzut de art.70 din același act normativ pentru emiterea unui nou act administrativ.

Prin sentința recurată instanța de fond a admis acțiunea reclamantei, cererea fiind soluționată cu respectarea limitelor de casare stabilite prin Decizia ÎCCJ nr..X. din 11 octombrie 2013. Prin această decizie se cere instanței de fond ca în rejudecare să analizeze motivele de nelegalitate a deciziei ANAF inclusiv pentru acciza consumată în intervalul 20 septembrie 2007 – 20 noiembrie 2008 pentru care ANAF nu a dispus reverificarea, deci pentru întreaga perioadă menționată în cererea de restituire chiar dacă ANAF nu a emis un nou act administrativ fiscal.

Prin urmare, critica recurentelor în sensul că instanța de fond putea cel mult să oblige instituția la soluționarea pe fond a contestației formulate și nu să judece pe fond contestația este nefondată.

Pe fondul cauzei recurentele susțin o aplicare greșită a dispozițiilor art.201 alin.1 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal textul în vigoare începând cu data de 3 aprilie 2006 și ale pct.23.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și cele cuprinse în Ordinul MEFP nr.420/2007 privind aprobarea procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizator produselor supuse accizelor armonizate pentru care se acordă scutire indirectă.

Criticile sub acest aspect sunt de asemenea nefondate.

Reclamanta-intimată SC.X. .X. SA are în obiectul de activitate producția de nave, care pe perioada construcției sunt testate sub aspectul funcționării motoarelor și al dizel generatoarelor, care produc energie electrică necesară funcționării sistemelor electrice de pe aceste nave în mod independent de rețeaua de distribuție a energiei electrice în șantier.

Potrivit dispozițiilor art.201 alin.1 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal „Scutiri pentru uleiuri minerale

(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

a) ...

f) combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor”.

De asemenea ,potrivit pct.23.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare începând cu data de 1 iulie 2008:

(1) în situațiile prevăzute la art. 201 alin. (1) lit. f) și g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea se acordă indirect, cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal.

(2) înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul va face o cerere la autoritatea fiscală teritorială în raza căreia își desfășoară activitatea. Cererea va fi însoțită de un memoriu în care va fi descrisă operațiunea pentru care este necesar consumul de combustibil pentru motor și se vor menționa: perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare ale motoarelor și ale instalațiilor de dragare și consumul normat de combustibil pentru motor.

(3) Trimestrial, operatorii economici *pot* solicita compensarea/restituirea accizelor potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(4) Pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune la autoritatea fiscală teritorială, cererea de scutire de accize, însoțită de:

a) copia facturii de achiziție a combustibilului pentru motor, în care acciza să fie evidențiată distinct;

b) dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis;

c) dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, constând în copia documentului care atestă realizarea operațiunilor de dragare – certificată de autoritatea competentă în acest sens.

(5) Modelul cererii de scutire de accize va fi aprobat prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(6) în înțelesul prezentelor norme, combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor înseamnă inclusiv combustibili pentru motor destinați utilizării în domeniul testării și mentenanței motoarelor ce echipază aeronavele și vapoarele.

Conform punctul 7 din Cap.1 din Ordinul nr. 420 din 2007 „în cazul scutirilor acordate indirect, în condițiile pct. 23.4 din normele metodologice, pentru utilizatorii produselor energetice în scopurile prevăzute la art. 201 alin. (1) lit. f) și g) din Codul fiscal, cererea de restituire este însoțită de documentația prevăzută la pct. 23.4 alin. (4) din normele metodologice.

În raport de aceste prevederi legale și având în vedere probatoriul administrat în cauză prima instanță a reținut că societatea este îndreptățită la restituirea accizei corespunzătoare cantității de .X. kg motorină în valoare de .X. lei și face trimitere în acest sens la concluziile din raportul de expertiză întocmit de expertul .X. care a verificat documentele contabile și celelalte înscrisuri depuse de societate în dosarul cauzei, concluzionând că societatea are în susținerea cererii documente din care să rezulte realizarea efectivă a operațiunilor de producție, testare și mentenanța vapoarelor (informații referitoare la data realizării testelor orelor de funcționare a motoarelor etc.) întrucât au fost prezentate documentele prevăzute de OMEFP nr.2374/2007 constând în Notele de intrare recepție, facturi și bonuri de consum în care sunt menționate navele pentru care s-a folosit motorina și poartă semnătura persoanelor care le-au vizat și aprobat.

Pentru justificarea folosirii efective a motorinei în testarea vapoarelor au fost întocmite documente precum: cererea făcută înainte de achiziționarea motorinei, memoriul care însoțește aceste cereri, fișe de consum combustibil, rapoarte zilnice de consum, documente care probează faptul că o parte din motorină a fost utilizată la testarea navelor.

Aceste constatări ale expertului se coroborează cu cele ale inspectorilor fiscali care în procesul verbal de control fac precizarea că cererea de restituire este însoțită de tabelul cu cantitățile de motorină folosită la testarea motoarelor ce echipează navele în construcție, copii după facturi de achiziției a motorinei, copii după ordinele de plată a accizelor, fișe tehnice ale motoarelor testate, documentație care este prevăzută la art.2.3.4 alin.4 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004.

Au mai fost depuse la dosar în justificarea cererii de restituire a accizelor contractul de construcție de nave, declarațiile vamale de export pentru comenzile navelor avute în vedere în cererea de restituire, planul specificația tehnică referitoare la numărul de motoare și dizel generatoare necesare pentru fiecare comandă specificația tehnică a navei ce include în sarcina constructorului efectuare probelor de cheu și de mare fișele de consum care atestă consumul de motorină pentru fiecare comandă, protocolul de livrare acceptare a navei ce atestă faptul că nava a fost livrată în condițiile specificate în contract.

Toate aceste documente atestă prezentarea reală a datelor privitoare atât la consumul de combustibil cât și la destinația efectivă a utilizării acesteia respectiv combustibil pentru motor în producția de nave astfel că, societatea reclamantă trebuia să beneficieze de restituirea accizei aferente costului de motorină aprovizionată și consumată.

Erorile de înregistrare în contabilitate a accizelor în sensul că nu s-a înregistrat distinct la alte taxe cont.446 nu poate conduce la refuzul restituirii accizei câtă vreme aceste erori pot fi corectate și nu au influențat rezultatul fiscal al societății.

De altfel, în raportul de expertiză, expertul prin răspunsul la obiecțiunii a stabilit că erorile în privința înregistrării în contabilitate nu au niciun efect de prejudiciere a bugetului statului nici în materie de impozit profit și nici în materie de accize.

Aceste concluzii ale expertului nu au fost contestate de recurente.

Recurentele-pârâte mai susțin că accizele plătite furnizorilor au fost recuperate prin prețul de livrare al navei de la clientul care a cumpărat nava dar nu explică mecanismul de recuperare.

În raportul de expertiză din răspunsul la obiecțiuni, se explică de ce valoarea accizei nu poate fi recuperată de la beneficiarul navei și precizează în acest sens următoarele:

A) Faptul că valoarea accizei este capitalizată în valoarea producției nu înseamnă că societatea recuperează de la beneficiarul navei suma aferentă accizelor, astfel :

-conform contractelor de vânzare a navelor, prețul final se stabilește prin metoda cost plus, pe baza unei antecalculații a costurilor implicate. Prețul stabilit pentru fiecare navă este un preț fix stabilit prin contract, iar includerea de către societate a accizei în valoarea producției nu rezultă în recuperarea acestei sume de la cumpărător.

Contractele de vânzare cumpărare ex.Contractul nr..X./19.01.2006/ O&T/01 - Comanda nr.1120) prevăd conform Articolul 3 din "Termenii Generali" anexat contractelor de vânzare cumpărare a navelor următoarele:

„3.1-TG Sub rezerva articolului 4 -TG din prezenta. cumpărătorul va plăti vânzătorului prețul agreeat prin Contract. 3.3- TG Prețul de cumpărare aferent produsului este fix și sub rezerva unor corecții posibile, dar numai așa cum s-a prevăzut în mod expres în Contract".

Articolul 4 din "Termenii Generali prevede:

4.1 TG Toate impozitele, onorariile, taxele și cheltuielile impuse de către autoritățile guvernamentale ale țării vânzătorului referitoare la obiectul acestui Contract vor fi în totalitate suportate de către vânzător."

În antecalculația făcută pentru stabilirea prețului de vânzare pentru fiecare navă sunt incluse toate costurile estimate pentru producția navei respective, inclusiv costul aferent motoriei utilizate pentru testarea motoarelor, însă acest cost este luat în calcul fără acciză.

Nici acest răspuns la obiecțiuni nu este contestat de către recurente.

În privința nerespectării termenului de formulare a cererii de restituire a accizelor Înalta Curte reține următoarele:

La pct.23.4 alin.-3 din HG nr.44/2004 se prevede „trimestrial operatorii economici pot solicita compensarea, restituirea accizelor potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

Includerea cuvântului „pot” în text indică o normă dispozitivă care lasă la dispoziția celui cărui i se aplică decizia de a-și exercita un drept recunoscut.

Fiind vorba despre o normă dispozitivă solicitarea trimestrială fiind prevăzută în favoarea contribuabilului nu exclude posibilitatea acestuia de a solicita compensarea sau restituirea creanțelor fiscale în

termenul prevăzut de art.135 din OUG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală respectiv în termenul de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de compensare sau restituire.

Dispozițiile cu caracter imperativ cuprinse la pct.3 din Secțiunea I din Ordinul nr.420/2007 în sensul că cererea de restituire de accize se depune trimestrial până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se solicită restituirea vin în contradicție cu cele cuprinse în art.135 din OG nr.92/2003 și pct.23.4 alin.3 din HG nr.44/2004 astfel că se dă eficiență normei cu forță juridică superioară.

Celelalte neregularitățile de ordin procedural invocate de recurente nu pot conduce la pierderea dreptului reclamantei la recuperarea creanței sale de la bugetul de stat în speță constând în accize din moment ce a demonstrat că sunt îndeplinite condițiile de substanță economică ale operațiunii care a dat naștere creanței sale asupra statului.

În acest sens este și decizia Curții Europene a Drepturilor Omului pronunțată în cauzele conexe C-95/07 C-96/07 – Ecotrade Spa.

Cu privire la capătul de cerere din acțiune privind plata dobânzilor în mod corect Curtea de Apel .X. a constatat că este întemeiat având în vedere că potrivit art.70 alin.1 din OUG nr.92/2003 se instituie obligația Agenției Naționale de Administrare Fiscală de a răspunde solicitantului în termen de 45 de zile de la data formulării cererii în conformitate cu dispozițiile art.124 și 120 alin.7 din OUG nr.92/2003. Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art.70 până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege.

Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor iar nivelul lor este cel prevăzut de art.120 alin.7 din OG nr.92/2003 fiind suportată din același buget din care se restituie ori se rambursează după sau sumele solicitate de plătitor. Cererea de restituire a fost depusă la data de 27 noiembrie 2008 și nu a fost soluționată în termen de 45 de zile sau într-un termen rezonabil dacă se aprecia că se impune completarea documentației astfel că intimata-reclamantă este îndreptățită la plata dobânzii fiscale ca echivalent a prejudiciului suferit prin soluționarea cererii în termenul legal.

O atare măsură se încadrează în soluțiile pe care este îndreptățită să le pronunțe instanța potrivit art.18 alin.1 și 3 din Legea nr.554/2004

fără a putea fi calificată drept o ingerință în atribuțiile organelor administrativ – fiscale.

În temeiul art. 18 alin. (1) din aceeași lege, instanța, soluționând acțiunea, poate, după caz, să anuleze, în tot sau în parte, actul administrativ contestat, ori să oblige autoritatea publică să emită un act administrativ, să elibereze un alt înscris sau să efectueze o anumită operațiune administrativă, iar conform alin. (3), instanța poate acorda despăgubiri pentru daunele materiale sau morale, dacă reclamantul le-a solicitat.

Legea organică reglementează un contencios subiectiv de plină jurisdicție, în care instanța poate să dispună măsuri pentru recunoașterea și restabilirea dreptului sau a interesului legitim vătămat; atunci când constată, pe baza probelor administrate, că sunt îndeplinite condițiile legii, poate obliga autoritatea publică să efectueze operațiunile ori să dispună măsurile solicitate de reclamant și poate impune obligații pentru repararea pagubei cauzate, iar nu doar să reevalueze petiția care i-a fost adresată.

Pentru toate aceste considerente recursurile pârâtelor apar ca fiind nefondate urmând a fi respinse în condițiile prevăzute de art.312 alin.1 Cod procedură civilă, raportat la art.316 din același cod.

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

Respinge recursurile declarate de pârâtele Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile .X. din 25 iunie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 11 februarie 2015

XXXXX