

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

Decizia nr. 609/2012

Dosar nr. .X./46/2010

Ședința publică de la 7 februarie 2012

Asupra recursurilor de față,

Din examinarea lucrărilor din dosar a constatat următoarele:

I. Instanța de fond

1. Cererea de chemare în judecată

Prin cererea înregistrată la data de 14 iunie 2010, sub nr. .X./46/2010, reclamanta S.C ".X. .X." SA S.A. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Autoritatea Națională a Vămilelor, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., solicitând anularea deciziei nr. X din 15 decembrie 2009, emisă de prima pârâtă, și în consecință:

1. obligarea A.N.A.F. - D.G.S.C. să soluționeze în fond pct. A al contestației administrative formulate de către S.C ".X. .X." SA. în ce privește „accizele declarate și plătite lunar la bugetul de stat în perioada 1 aprilie 2007 - 31 mai 2009”;

2. obligarea A.N.A.F.-D.G.S.C. să soluționeze în fond pct. B al aceleiași contestații cu privire la „modul de utilizare și gestionare al alcoolului etilic și băuturilor alcoolice spirtoase de către S.C ".X. .X." SA., în calitate de utilizator final”;

3. anularea actelor contestate, adică a deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009 și a raportului de inspecție fiscală nr. X din 3 august 2009 - emise de DJAOV .X., în partea la care se referă la pct. C al contestației reclamantei „cu privire la lipsa din gestiunea S.C ".X. .X." SA a cantității de X litri alcool tehnic”, aspect ce a avut drept consecință stabilirea în sarcina reclamantei a obligației de plată a sumei de X RON, reprezentând acciză aferentă cantității lipsă și a sumei de X RON, majorări de întârziere.

Reclamanta a solicitat și suspendarea executării deciziei de impunere nr. 3/2009, în baza art. 15 din Legea nr. 554/2004.

2. Hotărârea Curții de Apel

Prin Sentința nr. X/F-Cont. din 15 iulie 2010 a Curții de Apel .X. a fost admisă în parte cererea de anulare a Deciziei nr. .X. din 15 decembrie 2009 formulată de reclamanta S.C ".X. .X." SA în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, în consecință, a fost anulată decizia în privința punctului X din dispozitivul acesteia, referitor la suspendarea soluționării contestației administrative.

Instanța a obligat pârâta ANAF - DGSC să soluționeze contestația respectivă și a respins cererea de anulare a deciziei nr. .X. din 15 decembrie 2009 pentru punctul 2 din dispozitivul acesteia.

A admis în parte cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr.X din 04 august 2009, formulată de aceeași reclamantă în contradictoriu cu pârâtele Autoritatea Națională a Vămilelor, Direcția Județeană pentru Operațiuni Vamale .X. și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și, în consecință, a fost suspendată executarea deciziei de impunere în privința sumei totale de .X. RON, pentru care prin Decizia nr. .X./2009 s-a dispus suspendarea soluționării contestației administrative.

Instanța a respins cererea de suspendare a deciziei de impunere în privința sumei totale de .X. RON, pentru care prin Decizia nr. .X./2009 a fost respinsă contestația administrativă.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța a reținut că, în ceea ce privește cererea de anulare a Deciziei nr. .X. din 15 decembrie 2009, aceasta este întemeiată în parte, și anume în privința dispozițiilor de suspendare a soluționării contestației administrative formulate de S.C ".X.

.X." SA împotriva deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009 și a raportului de inspecție fiscală nr. .X. din 3 august 2009 pentru suma totală de .X. RON accize și accesorii.

Astfel, instanța a reținut că prin decizia de impunere, reclamanta a fost obligată să plătească .X. RON accize și .X. RON majorări de întârziere aferente, pentru că s-a constatat că într-un număr de X facturi de vânzare băuturi alcoolice nu a menționat distinct valoarea accizei, a calculat-o greșit și deci a plătit un quantum mai mic la bugetul de stat. Pentru acesta faptă reclamantei i-a fost încheiat și proces-verbal de contravenție și i-a fost aplicată amenda contravențională.

La data de 1 septembrie 2009 reclamanta a formulat contestație administrativă și a prezentat organelor fiscale un exemplar de pe cele X facturi care purtau mențiunea cuantumului accizei.

La data de 3 septembrie 2009, organele fiscale care au realizat controlul au sesizat organele penale cu o plângere penală, solicitând să se verifice autenticitatea facturilor.

Investită cu soluționarea contestației administrative împotriva deciziei de impunere, ANAF - DGSC a dispus suspendarea soluționării acesteia, apreciind că este ținută de concluziile la care vor ajunge organele penale în cercetarea autenticității facturilor, concluzii în raport de care va fi soluționată contestația reclamantei.

Curtea a apreciat că ANAF este în prezența tuturor elementelor care să îi permită soluționarea contestației, întrucât este în posesia tuturor facturilor cu pricina, iar soluționarea contestației depinde de ea însăși și de maniera în care apreciază că trebuie să interpreteze situația de fapt și să aplice legea.

Concluziile organelor penale - care cercetează situația sub aspectul săvârșirii unor fapte penale - nu sunt indispensabile organelor fiscale pentru a aprecia în prezent dacă facturile sunt sau nu conforme cu legea și dacă acciza a fost calculată greșit.

Instanța a reținut că prin Decizia de impunere fiscală nr. X din 4 august 2009, în sarcina reclamantei s-a stabilit plata sumei de X RON accize și a sumei de X RON majorări de întârziere aferente, reținându-se că, prin Decizia nr. X din 25 martie 2009 emisă de DJAOV .X. au fost anulate deciziile nr. X din 25 iunie 2008 și nr. X din 2 octombrie 2008 de utilizator final (pentru nedepunerea anumitor situații specifice, prevăzute în H.G. nr. 44/2004), iar reclamanta trebuie să plătească accize pentru cantitățile de alcool tehnic achiziționate în regim de scutare.

Investită cu soluționarea contestației administrative, ANAF - DGSC a dispus suspendarea soluționării contestației, întrucât reclamanta a formulat acțiune în justiție pentru anularea Deciziei nr. X din 25 martie 2009, iar soluția sa depinde de cea care va fi adoptată de instanța de judecată. Totodată, ANAF a reținut că, prin sentința nr. X/CA din 6 iulie 2009, Tribunalul .X. a dispus suspendarea executării Deciziei nr. X până la pronunțarea instanței de fond „în mod irevocabil”.

Curtea a apreciat că argumentele părții nu sunt întemeiate. Astfel, a constatat că Sentința nr. X/2009, prin care a fost suspendată executarea Deciziei nr. X/2009 a fost modificată în recurs, prin Decizia nr. X/R-Cont din 8 decembrie 2009 a Curții de Apel .X., prin respingerea (irevocabilă) a cererii de suspendare, soluția fiind pronunțată mai înainte ca ANAF să emită Decizia nr. .X. din 15 decembrie 2009 contestată astăzi. În aceste condiții, ANAF nu se putea lăsa de împrăjurarea că executarea Deciziei nr. X/2009 era suspendată la momentul la care a luat în discuție contestația administrativă a reclamantei.

În ceea ce privește faptul că Decizia nr. X/2009 era contestată și pe fond într-un litigiu pendinte, Curtea a apreciat, de asemenea, că argumentul nu este de natură să împiedice organul fiscal să soluționeze contestația.

Curtea a constatat că la data soluționării cauzei Decizia nr. X/2009 este confirmată în justiție, întrucât Tribunalul .X., prin Sentința nr. X/CAF din 25 mai 2010 pronunțată în dosarul nr. X109/2009, a respins cererea de anulare a acesteia formulată de S.C ".X. .X." SA.

Instanța a reținut de asemenea că, prin aceeași Decizie de impunere nr. X din 4 august 2009, reclamanta a fost obligată să plătească suma de X RON accize suplimentare și suma de X RON majorări de întârziere aferente, pentru cantitatea de X litri alcool tehnic, pe care organele fiscale nu au mai găsit-o în gestiunea ei.

Organele fiscale au făcut aplicarea art. 192 alin. (3) C. fisc., însă reclamanta a invocat faptul că respectiva cantitate de alcool i-a fost sustrasă de autori necunoscuți, motiv pentru care a

anunțat de îndată atât organele penale, cât și pe cele fiscale și a pretins că îi era aplicabil art. 192 alin. (4) lit. a) C. fisc.

Agenția Națională de Administrare Fiscală a respins contestația administrativă sub acest aspect, arătând că reclamanta nu a putut face dovada că produsul nu este disponibil în România.

Curtea a constatat că organele fiscale au aplicat corect legea în acest din urmă caz și au apreciat că reclamanta prezintă o lipsă în gestiune pentru care datorează acciză.

În ce privește cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009, Curtea a constatat că și aceasta este întemeiată în parte, în privința aceluiași debite pentru care mai sus s-a arătat că trebuie soluționată contestația administrativă.

Astfel, în privința sumelor impuse pentru cele X facturi, împrejurarea că există un alt set de X facturi completat potrivit legi și prezentat organelor fiscale, așa cum se recunoaște chiar de către acestea, este de natura să creeze o îndoială serioasă asupra legalității Deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009.

În privința sumelor impuse ca urmare a anulării autorizațiilor de utilizator final, instanța de fond a constatat că în perioada de efectuare a inspecției fiscale, efectele Deciziei nr. X/2009 - reținută ca act esențial pentru calcularea sumelor respective - erau suspendate prin sentința nr. X din 6 iulie 2009, ceea ce este de natură să pună la îndoială legalitatea deciziei de impunere în ce privește modul de calcul al accizelor considerate exigibile pentru anularea autorizațiilor de utilizator final.

În ceea ce privește sumele impuse cu titlu de acciză pentru cantitatea „furată” de alcool tehnic, Curtea a constatat că nu există împrejurări care să pună la îndoială legalitatea actului de impunere, pentru argumentele expuse pe fondul cauzei mai sus.

S-a reținut că măsura suspendării executării deciziei de impunere previne un prejudiciu material viitor și previzibil pe care reclamanta îl poate suferi prin vânzarea bunurilor sale, proces demarat deja de organele fiscale potrivit dovezilor din dosar, în condițiile în care pârâtele nu au dovedit că executarea respectivă nu se referă la debitele din Decizia de impunere nr. X din 4 august 2009 și că respectiva decizie nu va fi executată și, astfel, reclamanta nu va suferi un prejudiciu.

S-a concluzionat că măsura suspendării soluționării contestației administrative nu afectează curgerea unor noi accesorii fiscale, ce se pot constitui într-un prejudiciu material previzibil pentru reclamantă.

Pentru aceste considerente, în baza art. 14 raportat la art. 2 lit. ș) și t) din Legea nr. 554/2004, Curtea a admis în parte cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009 și a suspendat executarea acesteia în privința sumei de .X. RON, pentru care prin Decizia nr. .X./2009 s-a dispus suspendarea soluționării contestației administrative.

Instanța a respins cererea de suspendare în privința sumei de .X. RON pentru care prin Decizia nr. .X./2009 a fost respinsă contestația administrativă.

II. Instanța de recurs.

1. Criticile părților

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs toate părțile din proces: reclamanta S.C ".X. .X." SA prin administrator Judiciar Cabinet de Insolvență M.D. precum și pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în nume propriu și pentru Autoritatea Națională a Vămile și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Recurenta-reclamantă S.C ".X. .X." SA. prin reprezentant legal a precizat că înțelege să solicite modificarea sentinței în sensul anulării actelor contestate (Decizie de impunere nr. 3 din 4 august 2009 a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și a Raportului de inspecție fiscală nr. X din 3 august 2009 încheiat de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. numai în partea care privește punctul C al contestației recurente, pentru suma de .X. RON, pentru care s-a respins contestația sa administrativă prin Decizia nr. .X. din 15 decembrie 2009 a pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală, solicitându-se modificarea sentinței în temeiul art. 304¹ C. proc. civ. și art. 20 din Legea nr. 554/2004 în sensul admiterii contestației.

Recurenta a susținut că în mod eronat prima instanță a apreciat că nu există împrejurări care să infirme legalitatea actului de impunere privind lipsa în gestiune a X litri alcool tehnic, întrucât nu s-a dovedit aplicabilitatea art. 192 alin. (4) lit. a) C. fisc., în sensul că produsul

accizabil nu este disponibil pentru a fi folosit în România, când de fapt situația prezentată se înscrie dispozițiilor art. 192 alin. (3) C. fisc.

S-a învederat că minusul înregistrat la cantitatea de alcool aflată în societate este rezultatul unui furt care a avut loc în perioada 17 - 21 aprilie 2009, săvârșită de autori necunoscuți, în legătură cu care au fost înștiințate atât organele de cercetare penală - Inspectoratul de Poliție al Județului .X. - secția IV .X., dar și DJAOV .X. cu Adresa nr. 14 din 21 aprilie 2009, așa încât se poate constata că prima instanță a aplicat greșit legea la soluționarea cauzei fiind vorba de un minus constat în gestiune, pentru care nu există vinovăție din partea societății, conform art. 192 alin. (3) C. fisc., nefiind datorată acciză pentru cantitatea de alcool sustrasă.

Ulterior, la termenul de judecată din 8 noiembrie 2011 recurenta a depus întâmpinare privind recursurile pârâtelor, precum și alte note scrise ale administratorului judiciar Cabinet Individual de Practician în Insolvență N.D. la data de 24 ianuarie 2012, ca urmare a deschiderii procedurii insolvenței împotriva recurenteii în temeiul Legii nr. 85/2004, administratorul judiciar că și însușește recursul societății.

Prin aceste înscrisuri au fost invocate noi argumente pentru admiterea recursului, fiind prezentate și înscrisuri noi de la organele de poliție și un proces-verbal de control întocmit de DJAOV .X. la 29 decembrie 2011, prin care s-a susținut că este mai mare cantitatea de alcool lipsă, decât cea avută în vedere de organele vamale la data întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr. X din 3 august 2009, ori toate aceste împrejurări nu pot fi analizate de instanța de recurs, reprezentând de fapt noi critici împotriva Sentinței nr. X din 15 iulie 2002 a Curții de Apel .X., formulate în afara termenului prev. de art. 301 C. proc. civ., care a expirat la data de 8 august 2010.

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală a criticat sentința pentru nelegalitate și netemeinicie în privința anulării punctului 1 și 2 din Decizia nr. .X. din 15 decembrie 2009 prin care se dispusese de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală suspendarea soluționării contestației administrative formulate de recurenta-reclamantă, invocând în drept art. 304 pct. 9 C. proc. civ. - aplicarea greșită a legii la soluționarea cauzei.

În privința punctului 1 din contestația administrativă și din cererea de chemare în judecată care privea suma de X RON reprezentând accize în valoare de .X. RON și majorări de întârziere de .X. RON s-a învederat că în mod eronat prima instanță a înlăturat măsura suspendării contestației administrative, deoarece fapta recurenteii de a fi întocmit 2 seturi diferite cu 16 facturi de vânzare băuturi alcoolice, (într-unul din seturi acciza fiind evidențiată separat iar în celălalt nu) formează obiectul cercetării penale, astfel că până la stabilirea caracterului infracțional al faptei, precum și a realității documentelor trebuia menținută măsura suspendării soluționării contestației recurenteii, dispusă în temeiul art. 216 din O.G. nr. 92/2003, potrivit regulii că „penalul ține în loc civilul”.

Recurenta-pârâtă a concluzionat că este nelegală soluția primei instanțe și în privința înlăturării măsurii suspendării soluționării contestației administrative formulată de către reclamantă cu privire la suma de X RON, reprezentând accize în valoare de 1.591.651 RON și majorări de întârziere în sumă de X RON (pct. 2 din contestația administrativă și din cererea de chemare în judecată) întrucât Decizia nr. 12/2009 a DJAOV .X. prin care se anulaseră autorizațiile de utilizator final nr. X din 25 iunie 2008 și nr. 11 din 2 octombrie 2008 emise în beneficiul reclamantei formau obiectul unor litigii aflate în curs de judecată, de care depindea soluționarea contestației administrative.

Astfel, s-a arătat că prin sentința nr. X/2009 a Tribunalului .X. s-a suspendat executarea Deciziei nr. X/2009 a DJAOV .X., soluția fiind ulterior atacată cu recurs, fiind inițiată și acțiune în anularea acestei decizii, așa încât nu se putea trece la soluționarea contestației administrative formulată de recurenta-reclamantă.

Recurenta-pârâtă a criticat soluția primei instanțe și în privința suspendării deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009, în privința punctelor 1 și 2, solicitând a fi verificată depunerea cauțiunii prevăzută de art. 215 din O.G. nr. 92/2003.

Recurenta-pârâtă a susținut că nu exista un caz bine justificat și că nu s-a făcut dovada prevenirii unei pagube iminente, așa încât nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 14 din Legea nr. 554/2004, în mod greșit s-a procedat la suspendarea executării deciziei de impunere pentru suma de .X. RON, pentru care prin Decizia nr. .X./2009 emisă de Agenția Națională de

Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus suspendarea soluționării contestației administrative.

Recurenta-pârâtă Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în nume propriu și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a solicitat la rândul său respingerea cererii de suspendare a executării deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în privința sumei de .X. RON, invocând aplicarea greșită a legii în soluționarea cauzei, respectiv art. 304 pct. 9 C. proc. civ.

A arătat recurenta că la momentul efectuării inspecției fiscale și a întocmirii deciziei de impunere s-a prezentat inspectorilor fiscali un număr de 16 facturi care nu aveau evidențiate acciza, iar ulterior, cu ocazia contestării Deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009, emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., recurenta-reclamantă a depus un alt set de facturi cu aceleași serii de identificare cu ale celor ridicate de inspectorii fiscali, având însă completată rubrica accizelor, deși acestea nu au fost evidențiate în contabilitatea societății, motiv pentru care s-a întocmit sesizarea penală nr. .X. din 3 septembrie 2009, așa încât în mod greșit s-a apreciat că faptele recurente-reclamante ar reprezenta „un caz bine justificat” de suspendare a executării deciziei de impunere.

S-a mai susținut că Decizia de impunere nr. X/2009 a fost comunicată recurente-reclamante cu confirmare de primire la data de 12 mai 2009 și a fost contestată la 8 septembrie 2009, peste termenul prevăzut de lege, fiind nereale susținerile reclamantei cum că la data emiterii acestei decizii ar fi fost suspendate efectele deciziei cu același nr. din 7 mai 2009, întrucât acțiunea nu a fost introdusă în termenul de 60 de zile prevăzut de art. 14 alin. (1) din Legea nr. 554/2004.

Recurenta-pârâtă a arătat că nu exista nici o „pagubă iminentă” deoarece de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației nr. .X. din 15 decembrie 2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și până la înregistrarea prezentei acțiuni, petenta nu a formulat contestație împotriva deciziei emise, astfel încât să nu se înceapă executarea silită a acesteia, și nici nu a solicitat suspendarea punctului 3 din decizie, pentru suma de .X. RON pentru care s-a început executarea silită.

S-a mai susținut că reclamanta nu a făcut dovada că s-ar afla în imposibilitate de a-și desfășura activitatea, ca urmare a începerii executării, întrucât primește și face plăți considerabile din conturile bancare deschise la Banc Post, în realitate reclamanta fiind un „rău platnic”, atât față de bugetul statului cât și față de furnizorii de utilități.

S-a solicitat admiterea recursului și modificarea sentinței, în sensul respingerii cererii de suspendare a executării Deciziei nr. X/2009 a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. precum și în privința cererii de anulare a punctului 1 din Decizia nr. .X./2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și menținerea măsurii suspendării contestației administrative formulată de recurenta-reclamantă, care a fost dispusă legal de organele fiscale, în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a din O.G. nr. 92/2003.

II. Instanța de recurs

1. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

Analizând sentința criticată prin prisma motivelor de recurs, ținând cont de actele și lucrările dosarului, precum și de dispozițiile legale incidente, inclusiv ale art. 304¹ C. proc. civ., Înalta Curte de Casație și Justiție Curte reține următoarele:

A. Cu privire la recursul reclamantei S.C ".X. .X." SA

Recurenta-reclamantă a criticat Sentința nr. X din 15 iulie 2010 a Curții de Apel .X. numai în privința modului de soluționare de către instanța de fond și de către organele fiscale de control a punctului 3 din contestația administrativă și acțiunea introductivă, în privința sumei de .X. RON reprezentând contravaloarea accize aferente cantității de X l. alcool tehnic lipsă.

Recurenta a susținut că împrejurările invocate de ea, în sensul că respectiva cantitate de alcool a fost sustrasă de autori necunoscuți în perioada 17 - 21 aprilie 2009, pentru care a sesizat organele de poliție și a înștiințat organele fiscale atrage incidența art. 192 alin. (3) C. fisc., nefiind aplicabile prevederile alin. (4) din același text, așa cum au considerat greșit atât organele de control, cât și instanța de judecată.

Textul invocat în cauză este următorul din C. fisc.:

Art. 192*) - Momentul exigibilității accizelor

(1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România. (...)

(3) În cazul pierderilor sau lipsurilor, acciza pentru un produs accizabil devine exigibilă la data când se constată o pierdere sau o lipsă a produsului accizabil.

(4) Prevederea alin. (3) nu se aplică și plata accizei nu se datorează dacă pierderea sau lipsa intervine în perioada în care produsul accizabil se află într-un regim suspensiv și sunt îndeplinite oricare dintre următoarele condiții:

a) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendiarii, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră, dar numai în situația în care autoritățile fiscale competente i se prezintă dovezi satisfăcătoare cu privire la evenimentul respectiv, împreună cu informația privind cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România”.

În mod corect prima instanță a apreciat că în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 192 alin. (3) C. proc. fisc., deoarece este vorba de o lipsă în gestiune, care atrage exigibilitatea accizei de la data constatării acesteia.

Dispozițiile art. 192 alin. (4) lit. a) invocate de recurenta-reclamantă nu privesc lipsurile în gestiune, ci numai acele situații de forță majoră (vărsare, spargere, incendiere, inundații) pe parcursul cărora se consumă substanța produsului accizabil, acesta nemaifiind disponibil pentru a fi folosit pe teritoriul României, situație care nu se întâlnește în cazul lipsurilor sau sustragerilor din gestiune.

Prin urmare, atât instanța de fond, cât și organele de control au aplicat corect legea la soluționarea cauzei, recursul reclamantei urmând a fi respins ca nefondat în temeiul disp. art. 312(1) C. proc. civ. și art. 20 (1) și (2) din Legea nr. 554/2004.

B. Recursurile pârâtelor Agenția Națională de Administrare Fiscală și al pârâtei Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. declarat în nume propriu și pentru celelalte pârâte Autoritatea Națională a Vămile și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. urmează a fi analizate împreună, întrucât vizează aceleași aspecte.

Prima critică formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală, care privește cauțiunea datorată de recurenta-reclamantă pentru soluționarea cererii de suspendare este nefondată, întrucât la dosar s-a depus copia extrasului de cont al reclamantei transmis de B. S.A. Sucursala .X., în care figurează cauțiunea achitată, în valoare de X RON solicitată de Curtea de Apel .X. în temeiul art. 215 C. proc. fisc.

Susținerea recurentelor privind nelegalitatea sentinței atacate în privința punctului 1 al Deciziei nr. .X. din 15 decembrie 2009 respectiv a sumei de X RON reprezentând accize și majorări de întârziere reflectate în X seturi de facturi fiscale, unul care cuprinde evidențiată separat acciza, set depus odată cu soluționarea contestației administrative și un alt set în care acciza nu figurează separat, nefiind evidențiată nici în contabilitatea societății și formând obiectul unor cercetări penale, este nefondată.

În mod corect prima instanță a considerat că stabilirea caracterului infracțional sau nu al faptelor privind facturile depuse ulterior de recurenta-reclamantă, întocmite „pro cauza” și ne reprezentate inspectorilor vamali nu este de natură să împiedice soluționarea contestației administrative cu privire la acciza datorată de reclamantă.

Este adevărat că potrivit art. 214 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 organele de soluționare a contestației au un drept de apreciere, putând suspenda rezolvarea acesteia, dacă s-au sesizat organele competente cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă, însă în speță o asemenea condiționare nu există, întrucât reclamanta a calculat și a plătit accize, organele de soluționare a contestației urmând a verifica dacă sumele achitate au fost corect calculate, fiind în interesul bugetului de stat să se clarifice aceste aspecte cu celeritate.

Este de asemenea corectă soluția primei instanțe de a înlătura măsura dispusă prin pct. 2 al Deciziei nr. .X. din 15 decembrie 2009 și care s-a evidențiat cu aceeași numerotare în acțiunea introductivă, prin care a fost obligată recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze în fond contestația administrativă a reclamantei cu privire la modul de utilizare și

gestionare a alcoolului etilic și băuturilor alcoolice spirtoase de către reclamantă, respectiv pentru suma de X RON accize și majorări de întârziere.

Reclamantei i-au fost anulate autorizațiile de utilizator final nr. X din 25 iunie 2008 și nr. 11 din 2 octombrie 2008, prin Decizia nr. X din 25 martie 2009 emisă de DJAOV .X., ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor de a depune raportările prevăzute de pct. 22 alin. (27) din H.G. nr. 44/2004.

Reclamanta a contestat Decizia de anulare a autorizațiilor nr. X/2009 a DJAOV .X. și a solicitat suspendarea executării acesteia, inițial cererea de suspendare fiind admisă prin Sentința nr. X/2009 a Tribunalului .X., care însă a fost modificată în recurs, când s-a respins irevocabil cererea de suspendare prin Decizia nr. X din 8 decembrie 2009 a Curții de Apel .X., așa încât la data soluționării contestației administrative nu mai exista măsura suspendării Deciziei nr. X/2009 și nici motive raționale de menținere a soluției de a-i fi în continuare suspendată soluționarea contestației administrative.

Mai mult decât atât, prin Sentința nr. X din 25 mai 2010 s-a respins și cererea în anulare a aceleiași decizii de către Tribunalul .X., astfel încât nu mai subsistă motive rezonabile de amânare a soluționării contestației reclamantei, fiind favorabilă organelor fiscale măsura de urgență rezolvarea acestor contestații și de a clarifica astfel, cel puțin în faza administrativă cuantumul datoriilor debitoarei către bugetul de stat.

Față de aceste considerații, motivele de tardivitate a înregistrării acțiunii în anulare ridicate de recurenta-pârâtă Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., care privesc de altfel acțiunea de fond, sunt lipsite de relevanță.

În privința măsurii suspendării executării deciziei de impunere respectiv a punctelor 1 și 2 pentru suma de .X. RON, pentru care prin Decizia nr. X/2009 s-a dispus suspendarea soluționării contestației administrative (punctele 1 și 2) instanța de recurs constată că soluția Curții de Apel .X. este legală și temeinică.

Astfel, actele administrativ fiscale se bucură de prezumția de legalitate, fiind executorii din oficiu, suspendarea executării fiind o măsură de excepție, care nu se poate aplica decât dacă sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de art. 14 din Legea nr. 554/2004.

Conform acestui text, suspendarea unui act administrativ se poate dispune numai în cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după îndeplinirea procedurii prealabile prevăzută de art. 7 din Legea nr. 554/2004.

Art. 2 lit. t) din Legea nr. 554/2004 prevede că reprezintă un caz bine justificat orice împrejurare legată de starea de fapt și drept, de natură să creeze o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ, iar paguba iminentă constă în prejudiciul material, viitor și previzibil sau, după caz, perturbarea previzibilă gravă a funcționării unei autorități publice sau a unui serviciu public, conform art. 2 lit. ș) din Legea nr. 554/2004.

Prima instanță a constatat în mod corect că în speță erau îndeplinite toate condițiile legale, pentru a se putea proceda la suspendarea Deciziei de impunere nr. X din 4 august 2009 emisă de recurenta-pârâtă Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în sarcina recurentei-reclamante.

Recurenta-reclamantă a dovedit existența unui caz bine justificat, în sensul dispozițiilor art. 14 și art. 2 lit. t) din Legea nr. 554/2004,

Fără a antama fondul dreptului dedus judecății, Curtea a constatat corect că aparența dreptului este în favoarea intimetei, deoarece nu există certitudine cu privire la valoarea accizei înscrisă de reclamantă într-unul din cele 2 seturi de 16 facturi, acciză pe care a și achitat-o, urmând ca organele fiscale de control să stabilească cuantumul acesteia și în ce măsură recurenta-reclamantă mai are datorii sau nu cu acest titlu la bugetul de stat.

În privința modului de calcul al accizelor considerate exigibile pentru anularea autorizațiilor de utilizator final, se constată că în perioada inspecției fiscale efectele Deciziei nr. X/2009 au fost suspendate prin Sentința nr. X din 6 iulie 2009 a Tribunalului .X., până la soluționarea recursului de către Curtea de Apel .X., prin Decizia nr. X din 8 decembrie 2009.

Recurenta-reclamantă a dovedit și existența unei pagube iminente, în sensul posibilității de a suferi un prejudiciu material viitor și previzibil, prin începerea executării, împotriva acesteia fiind deja deschisă procedura insolvenței, ca urmare a inexistenței fondurilor pentru plata datoriilor exigibile, așa încât o executare intempestivă ar conduce la trecerea acesteia la

procedura falimentului, fiind în mod evident dovedit prejudiciul iminent, în sensul disp. art. 14 din Legea nr. 554/2004.

Alături de argumentele expuse mai anterior, Curtea are în vedere și Recomandarea nr. R/89/8 din 13 septembrie 1989 a Comitetului de Miniștri din cadrul Consiliului Europei privind protecția jurisdicțională provizorie în materie administrativă.

Așa cum s-a arătat și în Recomandarea 16/2003 a Comitetului Miniștrilor din cadrul Consiliului Europei, executarea deciziilor administrative trebuie să țină cont de drepturile și interesele persoanelor particulare.

Aceeași Recomandare reamintește principiile din Recomandarea nr. R/89/8 a Comitetului de Miniștri, care cheamă autoritatea jurisdicțională competentă, în speță instanța judecătorească, să ia măsuri provizorii corespunzătoare, atunci când executarea unei decizii administrative este de natură să provoace daune grave particularilor cărora li se aplică decizia,

Soluția suspendării actului administrativ, până la pronunțarea instanței, se circumscrie noțiunii de protecție provizorie corespunzătoare, măsură care se recomandă a fi luată de autoritatea jurisdicțională, fără a se aduce atingere principiului executării deciziilor autorităților administrative din oficiu, prin care se impun particularilor o serie de obligații.

2. Soluția instanței de recurs

Constatându-se îndeplinite condițiile art. 14 din Legea nr. 554/2004 pentru suspendarea deciziei de impunere, așa cum corect a concluzionat prima instanță și că sentința atacată nu este afectată de niciunul din motivele de casare sau modificare prevăzute de art. 304 C. proc. civ., în baza art. 312 alin. (1) C. proc. civ. și art. 20 (1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, Înalta Curte va respinge și recursul pârâtelor, ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII D E C I D E:

Respinge recursurile formulate de S.C ".X. .X." SA .X. prin administrator Judiciar Cabinet de Insolvență M.D., Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în nume propriu și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva Sentinței nr. X/F-Cont. din 15 iulie 2010 a Curții de Apel .X., secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 7 februarie 2012.