

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

DECIZIA nr.2514

Dosar nr.11689/2/2010

**Ședința publică de la 29 mai 2014**

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

-----

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.A. împotriva sentinței nr. .X. din 12 octombrie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal .

La apelul nominal, făcut în ședință publică, se prezintă recurenta – reclamantă S.C. .X. S.A., prin avocat .X.și intimata – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic .X., lipsind intimata – pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei de către magistratul asistent.

Nemaifiind alte cereri, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursul declarat.

Recurenta – reclamantă S.C. .X. S.A., prin avocat, solicită admiterea recursului astfel cum a fost formulat, modificarea sentinței atacate și admiterea acțiunii.

În primul rând, susține reprezentantul recurenteii, sentința este criticabilă în raport de greșita aplicare a art. 101 și art. 102 Cod procedură fiscală, având în vedere că organele fiscale au efectuat un control care nu a fost nici inopinat, nici încrucișat.

A doua problemă de drept supusă analizei o reprezintă suspendarea inspecției fiscale, în cauză nefiind incidente prevederile art. 104 alin.(3) Cod procedură fiscală.

În ceea ce privește îndeplinirea de către societate a condițiilor de exceptare de la plata accizelor, apărătorul recurenteii subliniază că aceasta a folosit cocs metalurgic, care nu are aptitudinea de a fi un produs energetic, nefiind supus accizării.

Depune la dosar înscrisuri cu titlu de practică judiciară și concluzii scrise și precizează că își rezervă dreptul de a solicita cheltuieli de judecată pe cale separată.

La interpretarea instanței, apărătorul recurenteii arată că, în privința cocsului comercializat, aspectele legate de accizare nu se modifică.

Reprezentantul intimatei Agenția Națională de Administrare Fiscală pune concluzii de respingere a recursului declarat, ca nefondat, întrucât actele fiscale contestate au fost emise cu respectarea dispozițiilor legale.

Înalta Curte, în baza art. 150 și art. 256 din Codul de proceduro civilă, rămâne în pronunțare.

**ÎNALTA C U R T E,**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. .X. din 12 octombrie 2011, Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SA, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, ca neîntemeiată.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut că art. 101 alin. 2 C. pr. fiscală prevede conținutul obligatoriu al avizului de inspecție fiscală, iar art. 102 alin. 2 lit.c) C. pr. Fiscală prevede expres că nu este necesară comunicarea avizului de inspecție fiscală în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat. Or, în măsura în care în cauză nu era necesară comunicarea avizului de inspecție fiscală, cu atât mai puțin se poate reține că eventualele omisiuni din cuprinsul avizului de inspecție fiscală nr. .X./24.07.2008 ar fi de natură să atragă nulitatea (lipsa) acestuia astfel cum susține reclamanta.

În ceea ce privește încălcarea dispozițiilor art. 104 alin. 2 C. pr. fiscală, Curtea de apel a reținut că legiuitorul a prevăzut că durata maximă a inspecției în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare nu poate depăși 6 luni.

Or, potrivit înscrisurilor depuse la dosar, a rezultat că inspecția fiscală a fost demarată la data de 2.09.2008, fiind suspendată la data de 29.01.2009, măsura suspendării fiind comunicată reclamantei (filele 180, 181).

Procedura de control a fost reluată la data de 23.03.2009, conform adresei comunicate reclamantei (fila 186), iar la 10.04.2009 a fost întocmit Raportul de inspecție finală, astfel că durata celor două perioade însumate nu a depășit 6 luni.

Curtea a reținut și faptul că art. 104 alin. 4 C. pr. fiscală impune existența unor motive justificate pentru suspendarea inspecției fiscale, și nu comunicarea acestor motive către persoana controlată.

Or, este evident că necesitatea unor lămuriri suplimentare, a unor acte suplimentare sau a unor puncte de vedere de la direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și ANAF în contextul modificărilor legislative succesive fiind de natură să influențeze concluziile inspecției se subsumează noțiunii de motive justificate pentru luarea măsurii suspendării.

Prin urmare, Curtea nu a putut reține ca întemeiate criticile aduse sub aspect procedural desfășurării controlului finalizat prin actele administrativ-fiscale contestate.

Reclamanta critică și pentru netemeinicie Decizia de soluționare a contestației sale și, implicit, Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală, susținând că au fost încălcate normele de drept substanțial care reglementează regimul accizelor, pe de o parte, pentru că s-a stabilit greșit situația de fapt, iar pe de altă parte, pentru că s-au interpretat eronat și s-au aplicat arbitrar dispozițiile legale în materie.

Curtea a reținut că nu a fost contestată în cauză utilizarea cocsului de către reclamantă într-un scop exceptat.

Organul de control fiscal a reținut neîndeplinirea celorlalte condiții necesare pentru ca reclamanta să poată beneficia de prevederile legale privind neaccizarea cocsului despre care a susținut că a fost utilizat într-un scop exceptat, respectiv faptul că nu s-a înregistrat ca operator economic cu produse accizabile și nici nu a depus declarația pe propria răspundere privind utilizarea cocsului într-un scop exceptat.

Reclamanta este în eroare și în ceea ce privește interpretarea dispozițiilor legale în sensul că scutirea de plata accizelor nu ar fi fost condiționată de depunerea declarațiilor mai sus menționate.

Având în vedere cele de mai sus și faptul că din actele dosarului rezultă că, până la sfârșitul anului 2006, reclamanta a declarat import de cocs-cod tarifar 2704.00.19 (respectiv, *produs energetic supus accizării* conform art. 175 alin. 1 lit.b și art. 175 alin. 3 lit. h Cod fiscal), coroborat cu prezumția simplă trasă din faptul nedepunerii declarațiilor necesare pentru a beneficia de scutirea de plata accizelor pentru cocsul utilizat în scopul exceptat, ulterior datei de 1.01.2007, Curtea a reținut ca fiind temeinice și legale actele administrativ-fiscale contestate, motiv pentru care a respins acțiunea ca neîntemeiată.

**Împotriva acestei sentințe a formulat recurs reclamanta S.C. .X. S.A.**, susținând că hotărârea atacată este netemeinică și nelegală, pentru următoarele motive, respectiv argumente;

-instanța de fond a făcut o greșită aplicare a prevederilor art. 101 și 102 din Codul de procedură fiscală, respingând apărarea societății privind lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală cu mențiunile necesare privind obligațiile fiscale ce urmează a fi verificate și perioadele supuse verificării;

-prin hotărârea atacată s-a făcut o greșită aplicare a art. 104 alin. 2 Cod procedură fiscală privind durata efectuării inspecției fiscale. Pretinsul motiv al suspendării inspecției fiscale în perioada 29 ianuarie 2009 – 23 martie 2009, respectiv „necesitatea obținerii unui punct de vedere de la una sau mai multe direcții de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice sau al Agenției Naționale de Administrare Fiscală ori emiterii unei decizii a Comisiei Centrale” nu putea fi primit, având în vedere că un astfel de punct de vedere fusese deja solicitat și obținut de echipa de control încă din luna octombrie 2008;

-pe fondul cauzei prima instanță a făcut o greșită aplicare a prevederilor art. 175<sup>4</sup> Cod fiscal, în sensul că, prin prisma H.G. nr. 213/2007, a apreciat necesară îndeplinirea a două noi condiții pentru exceptarea prevăzută de acest Cod fiscal, respectiv înregistrarea în calitate de operator economic cu produse accizabile pentru achizițiile intracomunitare și depunerea la autoritatea fiscală teritorială a unei declarații pe proprie răspundere privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective.

Recurentul nu și-a încadrat în drept motivele de recurs.

Analizând actele și lucrările dosarului de fond, precum și motivele de recurs ce se încadrează, din punct de vedere procedural, în prevederile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este întemeiat, urmând a fi admis, însă numai pentru următoarele considerente:

Astfel, critica referitoare la lipsa avizului de inspecției fiscale prevăzută de dispozițiile art. 101 din Codul de procedură fiscală este neîntemeiată, deoarece verificarea s-a efectuat în baza avizului de inspecție fiscală nr. .X./24 iulie 2008 întocmit de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., comunicat prin poștă, cu confirmarea de primire, de către operatorul economic S.C. .X. S.A., în data de 29 iulie 2008. Avizul a fost întocmit conform prevederilor art. 101 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, cuprinzând: a) temeiul juridic al inspecției fiscale (prev. Cod fiscal, Cod procedură fiscală, alte argumente în materie); b) data de începere a inspecției (1.09.2008); c) obligațiile fiscale controlate (taxa aferentă declarațiilor intrastat pe perioada 2007 – 2008); d) posibilitatea de a solicita, o singură dată, pentru motive întemeiate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale pentru motive justificate.

În ceea ce privește pretinsa încălcare a dispozițiilor art. 104 alin. 2 Cod procedură fiscală de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., această critică urmează, de asemenea, a fi respinsă, întrucât în perioada 29 ianuarie 2009 – 22 martie 2009 activitatea de inspecție fiscală a fost suspendată în mod justificat, pentru obținerea unui punct de vedere al direcțiilor de specialitate cu privire la exigibilitatea accizelor în cazul în speță, iar S.C. .X. S.A a fost înștiințată, pe cale de adresă, atât de suspendarea inspecției, cât și reînceperea ei (adresa Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nr. .X./29 ianuarie 2009 și adresa nr. .X./21 martie 2009). Totodată, Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de Legislație în Domeniul Accizelor .X. a emis punctul de vedere comunicat cu adresa nr. .X./2 aprilie 2009.

Instanța de control judiciar reține, însă, că sunt întemeiate criticile recurenței privind greșita aplicare a art. 175<sup>4</sup> Cod fiscal de către instanța de fond.

Astfel, potrivit art. 175<sup>4</sup> Cod fiscal „Sunt exceptate de la plata accizelor: 1. căldura rezultată și produsele cu codurile NC 4401 și 4402; 2. următoarele utilizări de produse energetice și energie electrică: a) produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire; b) utilizarea duală a produselor energetice. Un produs energetic este utilizat dual atunci când este folosit atât în calitate de combustibil pentru încălzire, cât și în alte scopuri decât pentru motor sau pentru încălzire. Utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimică și în procesele electrolitic și metalurgic se consideră a fi utilizare duală; c) energia electrică utilizată în principal în scopul reducerii chimice și în procesele electrolitice și metalurgice; c) energia electrică utilizată în principal în scopul reducerii chimice în procesele electrolitic și metalurgic; d) energia electrică, atunci când reprezintă mai mult de 50% din costul unui produs, potrivit prevederilor din norme.”

În fapt, atât instanța de fond, cât și organele fiscale au reținut că produsul importat de reclamantă nu este prin natura sa un produs energetic, având o destinație tehnologică (fiind folosit în tehnologia de obținere a plumbului și zincului, pentru anumite reacții chimice).

Prin urmare, în drept, este îndeplinită condiția de a nu folosi cocsul drept combustibil, prevăzută la lit. a din textul citat.

Cu toate acestea, față de împrejurarea că prin H.G. nr. 213/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 intrată în vigoare la 2 martie 2004 a fost introdusă obligația agentului economic de a se înregistra la autoritatea fiscală centrală în calitate de operator economic cu produse accizabile pentru achizițiile intracomunitare și de a depune la autoritatea fiscală teritorială declarația pe propria răspundere privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective, instanța de fond a considerat, în mod nejustificat că, pentru exceptarea prevăzută de art. 175/4 din Codul fiscal, este necesară și îndeplinirea acestor noi condiții menționate.

Această interpretare nu poate fi primită, deoarece normele metodologice nu pot adăuga la lege. Astfel, art. 175<sup>4</sup> pct. 2 lit. a din Codul fiscal nu condiționează aplicarea sa de respectarea unor formalități prevăzute de normele metodologice. De altfel, reclamanta a fost sancționată contravențional în baza art. 219 alin. 1 lit. i din O.G. nr. 92/2004 privind Codul de procedură fiscală, reținându-se cu titlu de fapte contravenționale faptul că societatea nu a transmis la organul fiscal competent declarația pe propria răspundere reglementată de pct. 5 ind. 1.3 alin. 8 din H-G- nr. 4472004 pentru aprobarea normelor metodologice privind Codul fiscal și faptul că nu s-a înregistrat în

calitate de operator cu produse accizabile în conformitate cu dispozițiile pct. 5 ind. 1.1 alin. 2 din cadrul aceluiași normă.

Prin urmare, în lipsa unei prevederi legale exprese, sancțiunea neîndeplinirii obligațiilor de înregistrare și declarare prevăzută de H.G. nr. 213/2007 nu poate fi anularea exceptării de la plata accizei a produselor care îndeplinesc condițiile art. 175<sup>4</sup> pct. 2 lit. a Cod fiscal, o asemenea interpretare adăugând, practic, la lege.

Pentru considerentele menționate, cu referire la art. 312 alin. 1,2 și 3 Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite recursul și va modifica sentința atacată în sensul admiterii acțiunii, anulând în parte Decizia nr. 150/20 mai 2010 privind soluționarea contestației depuse de S.C. .X. S.A. emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și în tot Decizia nr. .X./10 aprilie 2009 privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./10 aprilie 2009 emis de aceeași autoritate.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII**

**DECIDE:**

Admite recursul declarat de S.C. .X. S.A. împotriva sentinței nr..X. din 12 octombrie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că admite acțiunea.

Anulează în parte decizia nr.150/20.05.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și în tot decizia nr..X./10.04.2009 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., precum și raportul de inspecție fiscală nr..X./10.04.2009 emis de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 29 mai 2014.

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X

X