

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

Decizia nr.906

Dosar nr.X

Ședința de la 27 februarie 2015

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

&&&

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S.R.L. prin administrator judiciar .X. SPRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile .X. din 23 octombrie 2013 a Curții de Apel .X.– Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

Cauza a rămas în pronunțare la data de 20 februarie 2015, potrivit consemnărilor din încheierea de ședință de la aceea dată, care face parte integrantă din prezenta, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 27 februarie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

**1.Circumstanțele cauzei**

*Obiectul acțiunii și procedura derulată în fața instanței de fond*

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. -Secția a II – a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.R.L. - prin administrator judiciar .X. SPRL,a chemat în judecată pe

pârâtele Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Compartimentul Inspecție Mărfuri Accizate, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, solicitând anularea parțială a Deciziei nr. 62/26.01.2012 privind soluționarea contestației formulate înregistrată la DGSC sub nr..X./29.11.2011 emisă de ANAF-DGSC, respectiv a soluției de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma totală de .X. lei, reprezentând – .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente referitoare la livrările către SC .X. SRL, precum și a soluției de reverificare de către organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe.

De asemenea, a solicitat anularea Deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.09.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28/28.09.2009 emise de DRAOV .X. în ce privește suma totală de .X. lei; anularea parțială a Deciziei nr. 63/27.01.2012 privind soluționarea contestației formulată și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./29.12.2011, respectiv a soluției de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată; anularea parțială a Deciziei nr. 63 bis/27.01.2012 privind soluționarea contestației formulată și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./29.12.2011, respectiv a soluției de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma de .X. lei, din care .X. lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată și .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoare adăugată și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./02.10.2009 (nr..X./02.10.2009) și a Raportului de inspecție fiscală din data de 02.10.2009 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice - SAF AIF .X. , în ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în urma inspecției fiscale efectuată de către D.R.A.O.V. .X. , al cărei obiectiv 1-a constituit stabilirea obligațiilor fiscale, accize armonizate, aferente produselor energetice, motorina, comercializate în regim de scutire de la plata accizelor și în regim suspensiv în perioada ianuarie 2008 - iunie 2009, conform Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, s-a stabilit ca reclamanta datorează bugetului de stat accize în suma totală de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente în cuantum de .X. lei.

Organul de inspecție fiscală a consemnat în raportul de inspecție fiscală ca, în perioada supusă verificării, reclamanta a livrat produse energetice - motorina către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL cu încălcarea dispozițiilor art.201 alini lit.b) Cod fiscal, în urma controalelor încrucișate neputându-se identifica destinația finală reală a motorinei.

De asemenea, s-a reținut ca aceste societăți comerciale nu au utilizat motorina livrată de reclamantă drept combustibil pentru motor la navele din dotare, pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, scop pe care l-au declarat la data achiziționării mărfii și ca toate societățile comerciale supuse controlului încrucișat, cărora le-a fost livrată motorina, dețineau certificatul de autorizare pentru navigație emis de .X..

Societățile comerciale .X. SRL și .X. SRL, conform celor constatate de organul de inspecție fiscală, nu îndeplineau condiția prevăzută de art.201 alin.1 lit.b) Cod fiscal referitoare la deținerea certificatului de autorizare pentru navigație emis de .X., nereținându-se însă nereguli legate de livrările de motorina.

În ceea ce privește transportul mărfii livrate, organul de control a constatat ca marfa a fost preluată de societățile comerciale menționate din antrepozitul fiscal SC .X. SRL, ca procesele verbale de recepție a produsului energetic sunt semnate și stampilate de către beneficiarii livrărilor, respectiv de navele pentru alimentarea cărora se pretinde ca a fost achiziționată motorina în regim de scutire, de la plata accizei.

Reclamanta a arătat că a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..X./X./28:d9.2009 și a Deciziei de impunere nr..X./28.09.2009, motivare arătând că s-a îndeplinit singura obligația instituită de art.201 alin. lit.b) Cod fiscal și art.23.1 alin.4 lit.b) din Norma metodologică de aplicare a Codului fiscal și anume, aceea de a livra motorina la preț de livrare fără accize doar societăților comerciale care utilizează produsul energetic drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, sens în care s-a verificat dacă beneficiarii livrărilor, dețin certificat de autorizare pentru navigație.

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, invocând dispozițiile art.214 alin.(1) lit.a) Cod procedură fiscală, prin Decizia nr.158/02.06,2010, a dispus suspendarea soluționării contestației fiscale formulate împotriva Deciziei de impunere nr..X./28.09.2009, întrucât organul de control a sesizat organele penale în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce va fi dată în procedura administrativă.

Curtea de Apel .X. , prin sentința civilă nr..X./28.11.2010 a respins cererea reclamantei de anulare a Deciziei nr.158/02.06.2010 și de înlăturare a măsurii suspendării.

Prin Decizia civilă nr..X./25.10.2011 pronunțată în dosarul nr..X./ 2010, Înalta Curte de Casație și Justiție, a admis recursul formulat de reclamantă împotriva sentinței civile nr..X./28.11.2010 a Curții de Apel .X. și s-a reținut că față de singurul reprezentant al reclamantei s-a dispus neînceperea urmăririi penale, constatându-se ca acesta nu a săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală în legătura cu produsele energetice scutite de la plata accizelor conform Rezoluției din data de 29.04.2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pronunțată în dosarul nr. .X./P/2009.

În concluzie, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul reclamantei declarat împotriva sentinței civile nr.

.X./28.11.2010 a Curții de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal, sentința pe care a modificat-o în sensul admiterii acțiunii, anularii Deciziei nr.158/02.06.2010 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrare Fiscală și obligării acesteia să soluționeze contestația fiscală înregistrată sub nr..X./ 28.10.2009.

În baza Deciziei civile nr..X./25.10.2011 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a reluat cauza al cărei obiect îl constituie contestația îndreptată împotriva actelor administrativ fiscale mai sus arătate și, prin Decizia nr.62/26.01.2012 privind soluționarea contestației formulate de reclamantă și înregistrata la DGSC sub nr. .X./29.12.2011, aceasta a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.09.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor.

Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală pentru suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente; a desființat și anulat parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.09.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală pentru suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală" printr-o alta echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioada și aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță,, precum și de cele precizate prin prezența decizie și sa emită un nou act administrativ fiscal.

Prin Decizia nr.63/27.01.2012 privind soluționarea contestației formulate de reclamantă și înregistrata la Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./29.12.2011, a fost respinsa ca

neîntemeiata și nemotivata contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. pentru suma de .X. lei reprezentând T.V.A.; a fost admisă contestația și s-a dispus anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. pentru suma de .X. lei reprezentând: .X. lei taxă pe valoare adăugată și .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoare adăugată.

Organul de soluționare a contestației, invocând dispozițiile art.137 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cât și prevederile art.47 alin.2 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de pr. fiscală, a reținut că Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plata nr..X./02.10.2009 reprezintă act subsecvent al Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.09.2009 emisă de DRAOV.

Pe cale de consecință a respins ca nemotivată și neîntemeiată contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.10.2009 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă accizei în suma de .X. lei calculată de organele vamale pentru motorina livrată către SC .X. SRL, care nu deține certificat de autorizare pentru navigație eliberat de A.N.R. și a anulat aceeași decizie de impunere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă accizei în suma de .X. lei calculată de organele vamale pentru motorina livrată către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în cuantum de .X. lei, s-a reținut că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul și, față de faptul că organul de soluționare nu poate defalca accesoriile aferente TVA respinse de cele aferente TVA pentru care s-a desființat decizia, a desființat decizia de impunere pentru întreaga sumă de .X. lei, urmând ca recalcularea acestor accesorii să

aibă în vedere susținerile făcute de reclamantă în motivarea contestației.

Prin Decizia nr.63bis/12.03.2012 privind soluționarea contestației formulate de reclamantă și înregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./29.12.2011, a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. pentru suma de .X. lei reprezentând T.V.A.; a fost admisă contestația și s-a dispus anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. pentru suma de .X. lei taxa pe valoare adăugată; a fost desființată parțial Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoare adăugată.

Arată reclamanta că această decizie este o îndreptare de eroare materială și a înlocuit dispozitivul Deciziei nr.63/27.01.2012.

*Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.* a depus la dosar întâmpinare prin care a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive față de punctele 1-4 din acțiune și pe fond a solicitat respingerea acțiunii.

*Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală* a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată.

*La data de 27.06.2012 reclamanta* a depus la dosar cerere completatoare la acțiunea formulată, prin care a solicitat obligarea paraților în solidar la plata prejudiciului cauzat de aceștia cuantificat provizoriu la .X. Euro conform Raportului financiar-contabil și opiniei legale întocmit de .X. la data de 02.11.2009.

Reclamanta a arătat că actele administrativ fiscale a căror anulare a solicitat-o prin acțiunea sunt vădit nelegale, însăși

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor confirmând criticile formulate prin soluția de anulare parțială a acestora.

Anterior întocmirii rapoartelor de inspecție fiscală și emiterii deciziilor în litigiu a fost instituit sechestru asigurător, după cum urmează: proces verbal de sechestru asigurător bunuri mobile nr. .X./10.07.2009 emis de ANAF - DGFP .X. - AFP Contribuabili Mijlocii .X. la o sumă estimată de .X. lei, din care .X. lei reprezintă accize și .X. lei reprezintă TVA; proces verbal de sechestru asigurător bunuri mobile nr. .X./14.07.2009 emis de ANAF - DGFP .X. - AFP Contribuabili Mijlocii .X. la o sumă estimată de .X. lei, din care .X. lei reprezintă accize și .X. lei reprezintă TVA; proces verbal de sechestru asigurător bunuri imobile nr. .X./14.07.2009 emis de ANAF - DGFP .X. - AFP Contribuabili Mijlocii .X. la o sumă estimată de .X. lei, din care .X. lei reprezintă accize și .X. lei reprezintă TVA.

Prin procesele verbale arătate, practic, au fost puse sub sechestru asigurător toate bunurile mobile și imobile și stocurile de marfa aflate în patrimoniul reclamantei.

De asemenea, s-a instituit și măsura indisponibilizării sumelor existente și viitoare în toate conturile bancare ale societății.

Aflată în imposibilitatea desfășurării activității, cât și a achitării obligațiilor scadente, societatea a fost nevoită să-și declare starea de insolvență iminentă.

Prin urmare, prețul pentru abuzul comis de organele de control a fost acela al intrării în insolvență a societății. În scopul evitării intrării în faliment, a propus plan de reorganizare, pentru a cărui realizare au fost necesare restructurări și reeșalonări ale creditelor bancare operațiune care presupune costuri suplimentare, deci prejudicierea societății. Cuantificarea prejudiciului astfel înregistrat urmează să fie stabilit prin expertiza de specialitate ce se va întocmi în cauză.

Instituirea măsurilor asigurătorii, constituirea de pasive suplimentare, dificultățile întâmpinate în derularea raporturilor contractuale, aplicarea dispozițiilor clauzelor penale inserate în convențiile încheiate cu profesioniști, declanșarea procedurii



insolvenței au fost determinate de blocajul operațional generat de organele fiscale.

*Pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a depus întâmpinare prin care a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive, având în vedere ca parte în cauză este*

*Autoritatea Națională a Vămilelor.*

Pe fond, solicită respingerea acțiunii arătând că se creează, de fapt o apărare de disculpare/exonerare a debitorului de la plata debitului stabilit de către cele două autorități și nu o realitate obiectivă. Prin aceasta se dorește de fapt inducerea în eroare a factorilor de decizie judecătorească, respectiv a instanței de judecată.

*Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus completări la întâmpinare prin care a solicitat admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive, arătând că actele invocate de reclamanta ca producătoare de prejudicii nu au fost emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală.*

Cum Agenția Națională de Administrare Fiscală nu a emis niciunul dintre procesele verbale de sechestru asigurător pretins vătămătoare pentru reclamantă, rezultă că aceasta nu este parte în raportul juridic dedus judecății.

În ceea ce privește cererea de obligare a pârâților la plata sumei de .X. Euro reprezentând prejudiciu în conformitate cu art.19 din Legea nr. 554/2004, solicită respingerea acesteia ca nefondată.

Cererea de despăgubiri atât pentru daunele morale, cât și pentru cele materiale, trebuie să reprezinte un capăt de cerere secundar în cadrul acțiunii principale, pentru a da posibilitatea instanței care analizează legalitatea actului să decidă și asupra despăgubirilor.

În cauză nu sunt îndeplinite cele patru condiții, respectiv existența prejudiciului, existența, faptei ilicite, existența unui raport de cauzalitate, existența vinovăției, astfel că nu putem vorbi de răspundere civilă delictuală.

Prin emiterea actelor administrative organele fiscale nu au făcut altceva decât să pună în aplicare dispozițiile legale incidente în cauză, respectiv prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ale Legii nr. 554/2004,

*Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.* a depus precizări la cererea completatoare formulată de reclamantă la acțiunea introductivă prin care a invocat excepția prescripției dreptului de a solicita despăgubiri având în vedere că termenul de un an prevăzut de dispozițiile art.19 coroborat cu art.11 alin.(2) din Legea nr.554/2004, a fost depășit în prezenta cauză.

Totodată, a invocat excepția inadmisibilității cererii completatoare de solicitare despăgubiri, în condițiile în care dispozițiile art.19 alin.1 din Legea nr. 554/2004 condiționează în mod obligatoriu introducerea unei cereri în despăgubiri de introducerea anterioara a unei cereri în anularea actului, reclamantul obținând o hotărâre favorabila în acest sens, situație ce nu a avut loc în cauza de fata, întrucât deși debitoarea a introdus acțiune în prezentul dosar înregistrat în data de 10.05.2012, acesta nu a fost finalizat cu o hotărâre.

Pe fond, a arătat că Decizia de impunere nr..X./02.10.2009 a fost emis în condițiile legii - chiar dacă, ulterior, a fost parțial desființată și anulată în baza deciziei de soluționare a contestației emisă pe cale administrativă, neexistând o legătura de cauzalitate dovedită între actul administrativ inițial și pretinsul prejudiciu suferit de reclamantă.

Mai mult decât atât, având în vedere data emiterii Deciziei de impunere în 02.10.2009, data la care reclamanta se afla deja în insolventă, nu au fost aplicate acte de executare ale acesteia deci, cu atât mai puțin se poate afirma ca reclamanta ar fi suferit un prejudiciu întrucât decizia emisa nu a fost pusa în executare, motivat de prevederile art. 36 din Legea nr.85/2006.

## **2. Hotărârea Curții ele Apel**

Prin sentința civilă nr.X din 23 octombrie 2013, Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins excepțiile invocate de pârâte, ca nefondate și a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.RL., prin administrator judiciar .X. SPRL, în contradictoriu cu pârâtii Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

A anulat în parte Decizia nr.62/26.01.1012 emisa de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește soluția de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma totală de .X.1ei (.X. lei accize și .X. lei accesorii).

A anulat Decizia de impunere pentru obligații fiscale suplimentare de plată nr..X./28.09.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./X/28.09.2009 emise de D.R.A.O.V. .X. în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând accize și accesorii.

A respins cererea de anulare a soluției de reverificare cuprinsă în Decizia nr. 62/26.01.2012, ca nefondată.

A anulat în parte decizia nr.63/27.01.2012 și Decizia nr. 63 bis/27.01.2012 emise de ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește soluția de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

A anulat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr..X./02.10.2009 (nr. .X./02.10.2009) și Raportul de Inspecție Fiscală din 02.10.2009 emise de DGFP-SAF-AIF .X. în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și a obligat pârâtele la plata sumei de .X. euro în echivalent lei la data plății, în favoarea reclamantei, reprezentând contravaloare prejudiciu.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut că excepția lipsei calității procesuale pasive pentru capetele de cerere 1-4, invocată de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. este nefondată, având în vedere faptul că, așa cum a precizat și

reclamanta, fiecare capăt de cerere urmează sa fie soluționat în contradictoriu cu emitentul actului administrativ suspus controlului de legalitate.

De asemenea, a apreciat că excepția prescripției dreptului de a solicita despăgubiri precum și excepția inadmisibilității cererii de despăgubiri, întemeiate de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pe dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.554/2004 sunt nefondate întrucât, pe de o parte, reclamanta a solicitat despăgubiri prin aceeași acțiune prin care a solicitat și anularea actului, iar art.19 alin.(1) din Legea nr.554/2004 stabilește cum se calculează termenul de prescripție în cazul în care s-a cerut anularea actului fără a se cere și despăgubiri, iar pe de altă parte, cererea de despăgubiri nu poate fi inadmisibilă dacă se formulează în același timp cu cererea de anulare a actului, textul invocat neconținând aceasta interdicție.

Instanța de fond a constatat că excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de parata Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., motivată de lipsa personalității sale juridice este nefondată având în vedere precizarea formulată de reclamantă în sensul că înțelege să se judece în contradictoriu cu Autoritatea Națională a Vămilelor, precum și că fiecare capăt de cerere urmează sa fie soluționat în contradictoriu cu emitentul actului administrativ suspus controlului de legalitate.

Referitor la excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală în ceea ce privește cererea de despăgubiri, instanța de fond a constatat că este nefondată, întrucât reclamanta a invocat, printre actele administrative ce i-au produs prejudicii și deciziile emise de aceasta pârâtă în soluționarea contestațiilor, decizii a căror nulitate s-a solicitat prin acțiunea de față.

În ceea ce privește soluția dispusă de organul de soluționare a contestațiilor cu privire la suma de .X. lei, instanța de fond a constatat că aceasta este greșită m primul rând, sub aspect formal, ca și construcție juridică, întrucât contestația a fost respinsă atât ca neîntemeiată cât și ca nemotivată.

Atât timp cât a constatat ca fiind nefondată contestația întrucât a reținut ca SC .X. SRL, în calitate de antrepozitar autorizat de produse energetice, nu putea livra motorina în regim de scutire de la plata accizelor către SC .X. SRL deoarece nu se verifica, în cazul acesteia din urma, condiția prevăzută de pct.23 alin.4 lit.b din HG nr.44/2004, și anume de a deține certificat de autorizare pentru navigație, nu mai putea să rețină și faptul ca este nemotivată contestația.

Argumentul principal pe care 1-a invocat contestatoarea, în privința tuturor societăților comerciale cărora le-a livrat motorina în regim de scutire de accize a fost acela că singura obligație legală pe care o avea era aceea de a verifica daca acestea dețin certificat de autorizare pentru navigație valabil, astfel că în mod,greșit s-a reținut ca nefiind motivată contestația.

Prin urmare, organul de soluționare a contestațiilor trebuia să răspundă dacă, în condițiile legii, contestatoarea este absolvită de culpa în situația în care demonstrează ca și-a îndeplinit obligația de a verifica deținerea, de către societățile comerciale cărora le-a livrat produse în regim de scutire de accize, a certificatului de autorizare pentru navigație. Pornind de la aceasta concluzie, instanța de fond a constatat că și din punct de vedere substanțial decizia este nelegală.

Organul de soluționare a contestației a reținut în mod greșit că din constatările organelor de inspecție fiscală a reieșit că S.C. .X. S.R.L. nu deține certificat de autorizare pentru navigație eliberat de .X..

În Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 28.09.2009 (fila 5, ultimul aliniat) s-a consemnat că din verificările efectuate la societățile mai sus menționate (în afară de SC .X. SRL și SC .X. SRL ) a rezultat faptul ca acestea dețineau autorizații pentru navigație emise de .X., aveau nave în proprietate sau închiriate și efectuau transport maritim.

Acestea au fost însă primele constatări ale organelor de inspecție fiscală, rezultate din faptul că cele doua societăți S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu au fost identificate la sediul social declarat

(astfel cum rezultă din consemnările de la fila 13 din Raport ) și prin urmare nu au avut acces la documentele acestora.

În același raport de inspecție fiscală, la fila 13, s-a reținut faptul ca din adresa nr. .X./22.09.2009 emisa de .X. rezultă ca în anul 2008 remorcherul Andreea închiriat de SC .X. SRL a operat în .X. în perioada 01.03.2008 -31.12.2008, deci se recunoaște implicit ca societatea deținea autorizație pentru navigație emisa de .X..

Organele de inspecție fiscală au calculat acciza datorată în suma de .X. lei și majorări de întârziere aferente în suma de .X. lei întrucât au constatat ca pentru X de livrări de motorină efectuate în zilele când remorcherul Andreea nu se afla în .X., nu se cunoaște destinația finală a motorinei fiind astfel incidente dispozițiile art. 192 alin.5 din Legea nr.571/2003 și nu pentru ca societatea nu deținea autorizație pentru navigație emisa de .X..

Nu în ultimul rând, trebuie precizat și faptul ca în contra celor reținute de organele de soluționare a contestațiilor este și înscrisul ce poartă denumirea AUTORIZATIE emis de Ministerul Transporturilor - .X. seria F nr..X. - CT, din data de 09.02.2008, valabil până la 08.02.2013, prin care a fost autorizată .X. SRL să desfășoare activități de transporturi publice de mărfuri pe cai navigabile interioare, efectuate de persoane juridice.

De asemenea, potrivit dispozițiilor art.201 alin.(1) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada de referință, sunt scutite de la plata accizelor, produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor private de agrement.

Alin.4 lit.b al pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 prevede că se poate aproviziona cu produse energetice destinate exclusiv utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare la

preturi de livrare fără accize persoana care deține certificat de autorizare pentru navigație.

În speță, reclamanta, SC .X. SRL în calitate de antrepozitar autorizat de produse energetice a livrat motorina în regim de scutire de la plata accizelor către SC .X. SRL în vederea utilizării drept combustibil pentru motor, având obligația, conform dispozițiilor legale enunțate mai sus, de a verifica dacă aceasta deține certificat de autorizare pentru navigație.

Organele fiscale nu au arătat vreo dispoziție legală, ca să îi impună antrepozitarului fiscal obligația de a verifica dacă beneficiarul livrării cu regim de scutire a respectat destinația finală a produsului, energetic achiziționat.

Faptul că nu există această obligație nu se datorează unei omisiuni a legiuitorului ci faptului că acesta a înțeles să instituie în sarcina utilizatorului obligația plății accizei în cazul în care a înțeles să schimbe destinația inițială a produsului. În acest sens sunt dispozițiile pct.17 alin.3 din HG nr.44/2004, conform cărora, în cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizelor revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului.

Prin urmare, atât timp cât SC .X. SRL a justificat livrarea produselor în regim de scutire către SC .X. SRL prin faptul că și-a îndeplinit obligația de a verifica deținerea de către aceasta a certificatului de autorizare pentru navigație, nu poate fi obligată la plata accizei și a accesoriilor.

Instanța de fond a reținut că prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 02.10.2009 s-a stabilit că SC .X. SRL datorează TVA suplimentară în suma de .X. lei și majorări aferente în suma de .X. lei calculate pentru sumele stabilite suplimentar prin Decizia nr..X./28.09.2009 reprezentând .X. lei accize și .X. lei majorări aferente stabilite ca urmare a nerespectării regimului de scutire de

la plata accizelor pentru cantitatea de .X. to motorina livrata către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și SC .X. SRL.

Pentru plata acestor sume a fost emisa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./02.10.2009 (nr. .X./02.10.2009).

Contestația formulată împotriva acestei Decizii de impunere a fost soluționată prin Decizia nr.63/27.01.2012, în sensul ca a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și a fost admisă, cu consecința anularii parțiale a Deciziei de impunere pentru suma de .X. lei reprezentând .X. lei TVA și .X. lei accesorii aferente.

În emiterea acestei soluții, organul de soluționare a contestațiilor a avut în vedere dispozițiile cuprinse în Decizia nr.62/26.01.2012 emisa în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./28.09.2009.

Prin Decizia nr.63 bis/27.01.2012 a fost îndreptată eroarea materială cuprinsă în Decizia nr.62/26.01.2012 referitoare la modalitatea de întocmire a dispozitivului, fără a se aduce modificări de substanță.

Având în Vedere ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată a reprezentat-o acciza calculată de organele vamale, iar instanța a, dispus anularea Deciziei de impunere pentru obligații fiscale suplimentare de plată nr..X./28.09.2009 în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând accize și accesorii întrucât a constatat ca societatea nu datorează aceste sume, precum și dispozițiile art.47 alin.2 din OG nr.92/2003, Curtea urmează sa anuleze în, parte Decizia nr.63/27.01.2012 și Decizia nr.63 bis/27.01.2012 emise de ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește soluția de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, precum și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./02.10.2009 (nr. .X./02.10.2009) și Raportul de inspecție fiscală din



02.10.2009 emise de DGFP-SAF-AIF .X. în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește capătul de cerere prin care reclamanta a solicitat anularea soluției de reverificare cuprinsă în Decizia, nr. 62/26.01.2012, s-a susținut ca efectuarea unui alt control fiscal de către 6 alta echipa ar fi inutil, întrucât aceasta nu ar mai avea ce alte constatări sa mai efectueze atât timp cat controlul fiscal a fost deja efectuat pe baza tuturor documentelor existente atât la societate cat și la DRAOV .X..

Instanța de fond a constatat că este nefondată această solicitare, având în vedere lipsa folosului practic urmărit de reclamantă.

Astfel la pct.5 din Decizia nr.62/26.Q1.2012 s-a dispus desființarea și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./28.09.2009 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând accize și accesorii.

Totodată s-a dispus ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipa, sa procedeze la o noua verificare pe aceeași perioada și aceleași impozite și taxe, ținând cont de prevederile legale aplicabile, precum și cele precizate în decizie și sa emită un nou act administrativ fiscal.

În cazul în care instanța ar constata că organul de soluționare a contestațiilor a dispus în mod greșit efectuarea unei noi verificări, soluția legală ce s-ar fi impus ar fi fost de anulare în tot a măsurii dispuse la pct.2 din Decizia nr.62/26.01.2012, deci inclusiv a măsurii de desființare și anulare parțială a Deciziei de impunere nr..X./28.09.2009 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând accize și accesorii, cu consecința trimiterii cauzei înapoi la organul fiscal de soluționare a contestațiilor pentru soluționarea pe fond a contestației, în sensul de a stabili daca societatea datorează sau nu accize și accesorii m sumă totală de .X. lei pentru livrările de motorina efectuate către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL.

Soluția însă nu se impune întrucât măsura dispusa prin pct.2 al Deciziei nr.62/26.01.2012 a fost și executată, prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală din data de 18.07.2012. Conform

concluziilor acestui raport reclamanta a primit confirmarea celor susținute în cuprinsul contestației formulata împotriva Deciziei de impunere nr..X./28.09.2009, în sensul ca nu datorează accize în sumă totala de .X. lei pentru livrările de motorina efectuate către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL.

În urma reverificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a ajuns la aceeași concluzie cu cea statuată de instanța ( în ceea ce privește livrările către S.C. .X. S.R.L.), respectiv ca obligația de plată a accizei nu incumbă reclamantei ci poate fi stabilită eventual în sarcina societăților comerciale partenere, în situația în care se dovedește că acestea au schimbat destinația inițială a produselor cumpărate.

Referitor la capătul de cerere prin care reclamanta a solicitat obligarea paratelor la plata prejudiciului suferit ca urmare a încheierii actelor administrativ fiscale, contestate în speța de față, instanța de fond a constatat că este întemeiat, cu singura mențiune privind cuantumul acestuia.

Referitor la temeiul, juridic al acțiunii, instanța de fond a reținut că, deși a invocat dispozițiile art.19 din Legea nr.554/2004, reclamanta a susținut, că sunt întrunite condițiile de admisibilitate a cererii de despăgubiri întemeiate pe dispozițiile art.8 din Legea nr.554/2004, astfel cum au fost stabilite de jurisprudența, respectiv: existența unui act administrativ nelegal anulat de instanța, producerea unui prejudiciu și dovedirea legăturii de cauzalitate între actul administrativ nelegal și prejudiciul suferit de reclamant.

Prin urmare, în speța de față ne aflăm în situația normală, în care cererea de despăgubiri reprezintă un capăt secundar de cerere în cadrul acțiunii principale, instanța având posibilitatea să analizeze legalitatea actului administrativ și să decidă și asupra măsurilor de acoperire a prejudiciului.

Rezultă astfel că, în aprecierea dispozițiilor legii contenciosului administrativ instanța are obligația de a analiza cererea de plată a unor despăgubiri din perspectiva îndeplinirii condițiilor necesare pentru angajarea răspunderii administrativ - patrimoniale a autorităților pârâte, astfel cum s-a statuat atât în literatura de

specialitate cât și în jurisprudența actuală a instanțelor de contencios administrativ și fiscal, respectiv existența unui act administrativ ilegal, anulat de instanță, un prejudiciu suferit de reclamant care trebuie dovedit și legătura de cauzalitate între actul ilegal și prejudiciul suferit de reclamant.

În ceea ce privește prima condiție, instanța de fond a constatat că este îndeplinită având în vedere soluția pronunțată în speța de față asupra primelor patru capete de cerere prin care s-a dispus anularea actelor administrativ fiscale prin care se instituiseră în mod nelegal în sarcina reclamantei obligația de plată a unor sume reprezentând, accize și accesorii precum și TVA și accesorii.

Prejudiciul, conform literaturii de specialitate, este efectul negativ produs unei persoane ca urmare a faptei ilicite săvârșite de o altă persoană. Componentele prejudiciului fiind: pierderea efectivă și câștigul nerealizat.

Pentru cuantificarea prejudiciului s-a efectuat în cauză o expertiză contabilă, în realizarea căreia experții au formulat puncte de vedere atât asupra pierderilor efective cât și asupra câștigului nerealizat.

În ceea ce privește câștigul nerealizat, experții au analizat profitul ce l-ar fi obținut reclamanta din comercializarea motorinei, nerealizarea investițiilor în curs și a lipsei de folosință a acestor capacități de producție, iar cu privire la pierderea efectivă au analizat prejudiciul suferit ca urmare a neplății în termen a sumelor datorate furnizorilor și societății bancare, la care au adăugat creditul bancar nerambursat și nescadent la data raportului de expertiză.

Întrucât interpretarea normelor de drept este atributul exclusiv al instanței de judecată, instanța de fond a primit concluziile experților în limitele impuse de dispozițiile art.201 alin.1 Cod procedură civilă, conform cărora numirea experților se va face atunci când instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști pentru lămurirea unor împrejurări de fapt.

Astfel, în ceea ce privește profitul ce l-ar fi obținut reclamanta din comercializarea motorinei, instanța a luat în considerare

estimările expertului .X. doar pentru perioada 01.09.2010 - 01.05.2013, care se ridică la suma de .X. lei.

Au fost înlăturate estimările celorlalți doi experți întrucât principalii indicatori care au concurat la determinarea profitului nerealizat au fost stabiliți prin luarea în calcul a semestrului 2 din anul 2008 și a semestrului 1 din anul 2009, în loc să aibă în vedere același semestru al celor doi ani de referință, așa cum a procedat expertul .X.. Și cum în semestrul 2 al anului 2009 societatea a intrat în insolvența, rezulta ca se putea avea drept referință semestreele 1 ale celor doi ani, 2008 respectiv 2009.

Înlăturarea profitului nerealizat din perioada iulie 2009 -31.08.2010 (când societatea ar fi putut comercializa motorina fără accize, până la data punerii în aplicare a OUG nr.54/23.06.2010 ) s-a dispus întrucât experții nu au luat în calcul faptul ca după data deschiderii procedurii de insolvența și până la data de 29.01.2010 - data revocării autorizației de antrepozit fiscal, societatea a putut să-și desfășoare în continuare activitatea, și ca, potrivit răspunsului dat de expertul desemnat de instanța și cel desemnat de reclamanta la obiectivul propus de pârâta DGFP .X. - rulajul sumelor efectuate de societate începând cu dată deschiderii procedurii insolvenței - societatea a realizat venituri din vânzarea motorinei în perioada august 2009 -iulie 2010 în suma de .X. lei.

În ceea ce privește prejudiciul calculat de experți ca rezultat al nerealizării investițiilor în curs și a lipsei de folosință a acestor capacități de producție, instanța nu s-a luat în considerare întrucât, pe de o parte valoarea investițiilor se va regăsi în valoarea finală a construcțiilor - mijloace fixe ce vor fi generatoare de venituri ulterioare pe măsura consumării lor, iar pe de altă parte s-a avut în vedere ca determinarea pierderii datorate lipsei de folosință a acestor capacități de producție a avut la baza exclusiv estimările veniturilor/ profiturilor viitoare, din exploatarea investițiilor care urmau a fi puse în funcțiune la cele patru, obiective, previziuni prezentate creditorilor și aprobate de aceștia prin planul de reorganizare al societății.

Instanța de fond a luat în calcul la stabilirea prejudiciului pierderea efectivă suferită de societate ca urmare a neplății în termen a sumelor datorate furnizorilor și societății bancare, astfel cum au fost stabilite de cei trei experți, în baza adresei nr..X./29.04.2013 a administratorului judiciar al reclamantei, ce se ridică la, suma de .X. USD și .X. lei, adică în echivalent euro-.X..

Creditul bancar în sumă de .X. euro nu va fi adăugat la valoarea prejudiciului întrucât, după cum au arătat și experții, nu este scadent la data întocmirii raportului de expertiză, iar dacă se va realiza previziunea acestora că va fi achitat, după trecerea la faliment din lichidarea activului patrimonial, și se va transforma astfel într-o pierdere efectivă, societatea are la dispoziție acțiunea în despăgubiri.

În concluzie, instanța de fond a reținut că reclamanta a dovedit ca a suferit un prejudiciu de .X. Euro [ .X. euro - neplata în termen a sumelor datorate furnizorilor și societății bancare + .X. euro - profitul nerealizat din comercializarea motorinei pentru perioada 01.09.2010 - 01.05.2013 ( .X. lei la un curs de X pentru euro, reținut de experți)].

În ceea ce privește cea de-a treia condiție - legătura de cauzalitate între actul ilegal și prejudiciul suferit de reclamant, instanța de fond a constatat că este de asemenea, dovedită.

Astfel, situația dificilă din punct de vedere patrimonial, în care se găsește societatea reclamantă este consecința directă a intrării acesteia în procedura insolvenței, măsura la care aceasta a apelat în scopul de a se salva de la executarea silită a unor sume stabilite de pârâte, sume pe care le-a considerat a fi nelegale.

Nu poate fi reținut punctul de vedere al pârâtelor potrivit căruia nu li se poate angaja răspunderea întrucât nu au făcut decât să pună în aplicare dispozițiile legale incidente în cauză. Aceasta deoarece prin modalitatea în care au acționat au dat dovada de rea credință.

Astfel, paratele DGFP .X. și DRAOV .X. , în baza unor adrese emise de Garda Financiară - Comisariatul General, sub nr..X./08.07.2009 și nr..X./10.07.2009, prin care a evaluat un

prejudiciu fără a preciza în sarcina cui, au emis în regim de urgență, decizii de instituire masuri asigurătorii, respectiv Decizia nr..X./10.07.2009 - DRAOV .X. estimând accize în suma de .X. lei și Decizia nr..X./10.07.2009 - DGFP .X. estimând TVA colectat aferent diferenței de accize în suma de .X. lei.

Ulterior, a fost aplicat sechestrul asigurător asupra bunurilor mobile și imobile ale societății reclamante la o suma estimată de .X. lei prin Procesele verbale nr. .X./10.07.2009, nr..X./14.07.2009, nr..X./14.07.2009.

Mai mult, în condițiile în care erau deja aplicate sechestre asigurătorii asupra bunurilor mobile și imobile ale societății, în condițiile în care nu erau efectuate inspecții fiscale prin care să se stabilească, pe baza consultării documentelor contabile ale societății, ca aceasta are de achitat accize pentru produsele livrate m calitate de antrepozit fiscal, și nu erau emise decizii de impunere, DGFP .X., prin adresa nr..X./14.07.2009, dispune indisponibilizarea tuturor conturilor bancare ale societății, pentru sumele existente și viitoare.

Aflată în situația achitării acestor obligații fiscale scadente, societatea s-a găsit în imposibilitatea desfășurării activității și a fost nevoită sa-si declare starea de insolventă și sa solicite Tribunalului .X. sa dispună deschiderea procedurii insolvenței.

Veridicitatea acestor constatări reiese atât din cuprinsul Încheierii, nr..X./07.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./2069 prin care s-a dispus deschiderea procedurii insolvenței, judecătorul sindic reținând ca motivul pentru care ă fost formulată cererea a fost acela al iminenței apariției stării de insolventa, societatea nemaiputând achita datoriile din cauza masurilor asigurătorii instituite de către ANAF ca urmare a unui control cu ocazia căruia s-a apreciat abuziv și estimativ existența unei creanțe fiscale de .X. lei reprezentând accize și TVA, cat și din constatările experților contabili care au arătat ca la data instituirii masurilor asigurătorii societatea nu avea restante la plata nici către bancă nici către bugetul de stat, societatea eră solvabilă, aceasta neputând

efectua plăți către furnizori nu din cauza lipsei disponibilului ci din cauza blocării conturilor.

Ulterior desfășurării acestor evenimente, la un interval de mai bine de doua luni de la aplicarea masurilor asigurătorii, DRAOV .X. a procedat la întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./X./28.09.2009 prin care s-a stabilit ca SC .X. SRL datorează bugetului de sfat accize în suma totală de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente în cuantum de .X. lei, emițându-se Decizia de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./28.09.2009.

Contestația formulată de reclamantă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..X./X./28.09.2009 și a Deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./28.09.2009 a fost înregistrată la organul de soluționare a contestațiilor la data de 28.10.2009.

Abia după un interval de 7 luni de la înregistrare, prin Decizia nr.158/ 02.06.2010, organul de soluționare a contestațiilor a înțeles să emită o soluție în sensul ca a dispus suspendarea soluționării contestației fiscale întrucât a sesizat organele penale în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce va fi dată în procedura administrativă.

Deși prin Rezoluția din data de 29.04.2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pronunțată în dosarul nr..X./P/2009 s-a dispus neînceperea urmăririi penale fata de reprezentantul reclamantei, constatându-se ca acesta nu a săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală în legătura cu produsele energetice scutite de la plata accizelor, organele de soluționare a contestațiilor nu au procedat la repunerea pe rol și soluționarea contestației fiscale înregistrată de reclamanta.

Prin urmare, a fost nevoie ca, după alte 6 luni, instanța de judecată să dispună obligarea paratei să soluționeze contestația formulată de reclamanta, în acest sens fiind Decizia civilă nr..X./25.10.2011 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

După 3 luni de la pronunțarea deciziei de către înalta Curte de Casație și Justiție, organul de soluționare a contestațiilor a înțeles să emită Decizia nr.62/26.01.2012 prin care a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația reclamantei pentru suma de .X. lei accize și accesorii calculate pentru livrările de produse către SC .X. SRL și a dispus reverificarea impozitelor și taxelor datorate pentru livrările de produse către celelalte societăți partenere.

Nelegalitatea soluției dată în ceea ce privește suma de .X. lei a fost stabilită de instanță pentru motivele expuse în prima parte a hotărârii, iar nelegalitatea soluției de reverificare a fost confirmată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală din data de 18.07.2012 prin care s-a constatat că reclamanta nu datorează accize în suma totală de .X. lei pentru, livrările de motorină efectuate către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, concluzie întemeiată chiar pe considerentele enunțate de organul de soluționare a contestației nr. Decizia nr.62/2012, respectiv ca obligația plății accizei nu revine SC .X. SRL, eventuala obligație revenind în sarcina societăților comerciale, partenere, în situația în care se dovedește ca acestea au schimbat destinația inițială a produselor cumpărate (a se vedea consemnările de la filele 7,8,9,11 din Raport și ultimele 7 rânduri ale paginii 31 și primele 5 rânduri ale paginii 32 ale Deciziei nr.62/26.01.2012 ).

Reaua credință de care au dat dovada pârâtele prin maniera în care au înțeles să procedeze la soluționarea cauzei de față, într-o perioadă de timp considerabilă, între 10.07.2009 - data instituirii primei măsuri asigurătorii și 18.07.2012 - data Raportului de inspecție fiscală prin care a constatat că de fapt societatea nu este obligată la plata accizelor pentru care au instituit măsurile asigurătorii, este cu atât mai evidentă în condițiile în care aveau cunoștința de situația delicată în care se afla societatea, aceea de a supraviețui prin îndeplinirea măsurilor luate prin planul de reorganizare aprobat de judecătorul sindic.

### **3.Recursurile formulate**



Împotriva sentinței pronunțată de curtea de apel au formulat recursuri reclamanta SC .X. SRL și pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

3.1. În recursul declarat de reclamantă se critică soluția pronunțată sub aspectul respingerii cererii de anulare a măsurii de reverificare dispusă de către organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, pe aceeași perioadă și cu privire la aceleași taxe și impozite. De asemenea se solicită modificarea sentinței recurate și obligarea pârâtelor la plata întregului prejudiciu, respectiv suna suplimentară de .X. euro.

Recurenta-reclamantă arată că soluția pronunțată cu privire la cererea de anulare a măsurii de reverificare, cuprinsă în Decizia nr. 62/2012 este nelegală și pronunțată cu încălcarea dispozițiilor art. 105 alin.3 Cod procedură fiscală, conform cărora „Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului de stat pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.

Respingând cererea, instanța nu a observat că a fost încălcat principiul consacrat de norma legală imperativă mai sus menționată, soluția dată fiind în mod eronat raportată la folosul practic urmărit, cât timp se subliniază că măsura a fost deja executată, iar în RIF întocmit se subliniază că recurenta nu datorează nicio sumă la bugetului statului.

În ceea ce privește cuantumul prejudiciului la acoperirea căruia au fost obligate pârâtele, recurenta susține că acesta este în sumă de .X. euro, diferențele dintre opiniile experților (expertul numit de instanță și ei doi experți parte desemnați de ANAF și reclamantă) fiind explicate prin perioadele diferite pentru care a fost efectuat calculul profitului și diferența de curs valutar.

Greșit a fost înlăturat de către instanță prejudiciul cauzat ca urmare a nerealizării investițiilor în curs și a lipsei de folosință, cu motivarea că valoarea investițiilor se va regăsi, în valoarea finală a construcțiilor – mijloace fixe generatoare de venituri, deși, reclamanta investise în noi capacități de producție ce nu au putut fi finalizate.

Arată recurenta că, însuși expertul parte al ANAF cuantifică profitul nerealizat din exploatarea capacităților de producție aferente investițiilor începute și neterminate ca fiind în sumă de .X. euro.

De asemenea, în mod eronat instanța de fond a reținut că suma de .X. euro reprezentând credit nerambursat nu poate fi inclusă în quantumul total al prejudiciului motivat de faptul că acesta nu este scadent, iar dacă achitarea acestuia va avea loc după intrarea în faliment se va transforma într-o pierdere efectivă, putând fi solicitată printr-o acțiune în despăgubire.

Susține recurenta-reclamantă că, această sumă se impunea a fi inclusă în quantumul total al prejudiciului înregistrat, întrucât odată dispusă intrarea în faliment, suma a fost declarată exigibilă anticipat, nesubzistând motivul pentru care instanța a înlăturat-o.

În ceea ce privește prejudiciul suferit ca urmare a neplății în termen a sumelor datorate furnizorilor și societății bancare, valoarea reală a acestuia este de fapt .X. euro, ce a fost deja reținută de instanța de fond, dar și suma de .X. euro reprezentând pierderile ca urmare a neplății furnizorului .X., constând în prețul majorat de .X. USD (echivalent ca .X. euro).

Totodată, recurenta-reclamantă pretinde că în mod greșit nu i-a fost acordată dobânda legală ce se adaugă la valoarea prejudiciului, așa cum a fost stabilită prin răspunsul la Obiecțiuni de către expert, de .X. euro, precum și actualizarea cu inflația stabilită de asemenea prin răspunsul la obiecțiuni, în quantum de .X. euro.

3.2. Prin recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a solicitat modificarea în parte a sentinței atacate și pe fond respingerea cererii de chemare în judecată precizată, ca nefondată cu consecința menținerii actelor administrativ fiscale, precum și respingerea cererii de acordare a despăgubirilor.

Un prim motiv de recurs vizează nemotivarea sentinței recurate în ceea ce privește respingerea excepției lipsei calității procesuale pasive a ANAF raportat la cererea de acordare a

despăgubirilor formulată de reclamantă, instanța de fond apreciind în mod eronat că din moment ce a fost chemată în judecată și reclamanta a invocat că prin actele administrative i s-au produs prejudicii, printre acestea numărându-se și deciziile ANAF, în mod automat ANAF dobândește calitate procesuală pasivă (art.304 pct.7 Cod procedură civilă).

În realitate, Agenția Națională de Administrare Fiscală nu este emitentă a proceselor –verbale de sechestru asigurator și nici a deciziilor de instituire a măsurilor asiguratorii, acte considerate vătămătoare de reclamantă.

Hotărârea atacată este dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii (art. 304 pct.9 Cod procedură civilă).

Motivarea instanței referitoare la faptul că Decizia nr. 62/26.01.2012 este greșită sub aspect formal, ca și construcție juridică, întrucât contestația a fost respinsă atât ca neîntemeiată cât și ca nemotivată se arată că organul de soluționare a contestației a constatat că SC .X. SRL nu deținea certificat de autorizare pentru navigație eliberat de .X., iar prin contestație, reclamanta nu a adus argumente cu privire la situația de fapt constatată prin raportul de inspecție fiscală și nici nu a depus documente noi din care să rezulte o altă situație de fapt, împrejurare ce a generat în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul statului conform dispozițiilor art. 201 alin.1 lit.b) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu pct.23 din HG nr.44/2004.

Astfel la emiterea soluției de respingere a contestației ca nemotivată și neîntemeiată organele de soluționare a contestației au avut în vedere prevederile art. 206(1) lit.c) și d) din OG nr.92/2003 coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b din OPANAF nr.2137/2011, întrucât acesta nu se putea substitui contestatorului sub aspectul motivării în fapt și în drept a contestației administrative.

Așadar, în mod greșit instanța de fond a luat în considerare anumite documente care au fost depuse doar odată cu efectuarea raportului de expertiză judiciară și nu au fost prezentate

organelor de inspecție fiscală sau celor de soluționare a contestației administrative.

De asemenea, instanța de fond, în virtutea rolului activ ar fi trebuit să îi pună în vedere reclamantei să facă dovada faptului că a depus .X. eliberată la 9.02.2008 valabilă până la data de 30.03.2009, la organele care au efectuat inspecția fiscală sau în cursul soluționării contestației.

În ceea ce privește motivarea instanței de judecată privind cererea de acordare a despăgubirilor formulată de reclamantă, recurenta-pârâtă arată că interpretarea logică a evenimentelor este greșită întrucât măsurile asiguratorii și sechestrul asigurator au fost dispuse încă din anul 2009, atunci când organele fiscale au sesizat și parchetul cu adresa nr..X./10.07.2009, iar reclamanta a avut posibilitatea de a contesta instituirea acestor măsuri.

Însă, prin sentința civilă pronunțată la data de 12.02.2012 în dosarul nr..X./212/2009 al Judecătorei .X. a fost respinsă contestația la executare formulată de reclamantă, iar la data începerii inspecției fiscale se afla în procedură de reorganizare din data de 7.08.2009, potrivit Legii nr. 85/2006.

La data dispunerii măsurilor asiguratorii activitatea reclamantei nu a fost suspendată, deci, susține recurenta-pârâtă că în cauză nu se poate vorbi de cauzarea unui prejudiciu născut din blocarea activității.

De asemenea, eronat a reținut instanța de fond că pârâtele au dat dovadă de rea credință, în sensul că soluționarea cauzei a avut loc într-o perioadă de timp considerabilă (10.07.2010-18.07.2012), întrucât este ignorată întreaga activitate administrativă și judiciară desfășurată în această perioadă, respectiv pronunțarea a trei soluții de către DGSC și a unei soluții de către parchet, toate supuse căilor legale de atac.

#### **4.Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor**

Examinând cauza prin prisma motivelor formulate de recurente și a prevederilor art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursurile sunt nefondate.

Recurenta-reclamantă a investit instanța de contencios administrativ și fiscal, pe calea prevăzută de art. 218 alin.(2) Cod procedură civilă, cu o acțiune îndreptată împotriva deciziei nr. 62/26.01.2012 privind soluționarea contestației formulate împotriva deciziei de impunere pentru obligații fiscale suplimentare de plată nr. .X./28.09.2008 emisă în baza RIF nr. .X./28/28.09.2009 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în ceea ce privește suma totală de .X. lei.

De asemenea, prin acțiune s-a solicitat și anularea parțială a Deciziei nr.63/27.01.2012 privind soluționarea contestației înregistrată sub nr. .X./29.12.2011, respectiv a soluției de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, precum și anularea parțială a Deciziei nr. 63 bis/27.01.2012 privind soluționarea contestației nr. .X./29.12.2011, respectiv a soluției de respingere ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma de .X. lei din care .X. lei TVA și .X. lei accesorii TVA.

În fine, reclamanta a solicitat și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscal suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. .X./2.10.2009 (.X./2.10.2009) și a RIF din data de 2.10.2009 emis de DGFP .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA.

În esență, urmare a desfășurării inspecției fiscale de către DRAOV .X., în scopul stabilirii obligației fiscale-accize armonizate aferente produselor energetice (motorină) comercializate în regim de scutire de la plata accizelor și în regim suspensiv, în perioada ianuarie 2008-iunie 2009, s-a stabilit că reclamanta datorează accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de .X. lei.

Organul de inspecție fiscală a reținut în raportul de inspecție fiscală că în perioada de referință reclamanta a livrat produse energetice-motorină, către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X.SRL cu încălcarea dispozițiilor art. 201 alin.1 lit.b) Cod fiscal, întrucât în urma controalelor încrucișate nu a putut fi identificată destinația finală reală a motorinei.

Societățile comerciale .X. SRL și .X. nu îndeplineau condiția prevăzută de art. 201 alin.1 lit.b) Cod fiscal referitoare la deținerea certificatului de autorizare pentru navigație emis de .X., nereținându-se însă nereguli legate de utilizarea motorinei.

În consecință, organele fiscale au emis în baza raportului de inspecție fiscală Decizia de impunere nr..X./28.09.2009 pentru accize în valoare de .X. lei și majorări de întârziere aferente calculate până a data de 30.-09.2009 în sumă de .X. lei.

Ca urmare a constatărilor RIF din data de 2.10.2009 și a Deciziei de Impunere nr. .X./28.09.2009 a fost calculată în sarcina reclamantei suma de .X. lei, reprezentând TVA și .X. lei majorări aferente pentru sumele stabilite cu titlu suplimentar- accize, fiind emisă decizia de impunere nr. .X./2.10.2009.

Reclamanta a formulat contestația împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X./28.09.2009 și a Deciziei de impunere nr. .X./28.09.2009, precum și împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2.10.2009 (TVA) și a Raportului de inspecție fiscală din data de 2.10.2009 emise de DGFP- AF .X..

Ministerul Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare Fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. 1 lit.a) din OG nr.92/2003, prin Decizia nr. 158/2.06.2010 a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva deciziei de impunere nr. X/2009 ca urmare a sesizării organelor de cercetare penală cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce va fi dată contestației administrative.

Cererea reclamantei de anulare a Deciziei nr. 158/2.06.2010 cu consecința înlăturării măsurii suspendării a fost respinsă de Curtea de Apel .X. prin sentința nr. .X./28.11.2010.

Prin Decizia nr. .X./25.10.2011 pronunțată în dosarul nr. .X./2010 Înalta Curte de Casație și Justiție-Secția contencios administrativ și fiscal a admis recursul reclamantei declarat împotriva sentinței curții de apel pe care a modificat-o în sensul admiterii acțiunii în anularea Deciziei nr. 158/2010 emisă de Ministerul Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare

Fiscală și obligării acesteia la soluționarea contestației fiscale înregistrată sub nr..X./28.10.2009.

Totodată, având în vedere că soluționarea contestației îndreptate împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2.10.2009 (.X./2.10.2009) TVA și a RIF din data de 2.10.2009 era suspendată conform Deciziei nr. 162/3.06.2010 a MFP-ANAF până la soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./28.09.2009, urmare a pronunțării Deciziei nr. .X./25.10.2011 a fost reluată procedura de soluționare și a acestei contestații.

Astfel, a fost emisă Decizia nr. 62/26.01.2012 prin care:

-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere nr. .X./28.09.2009 emisă de ANV-DRAOV pentru suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente;

-a desființat și anulat parțial Decizia nr. .X./28.09.2009 pentru suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe ținând seama de prevederile legale aplicabile în speță și să emită un nou act administrativ fiscal.

Totodată, prin Decizia nr.63/27.01.2012 a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare nr. .X./2.10.2009 emisă de DGFP .X. pentru suma de .X. lei-TVA; a fost admisă contestația și s-a dispus anularea parțială a Deciziei de Impunere nr..X./2.10.2009 pentru suma de .X. lei reprezentând: .X. lei TVA și .X. lei accesorii aferente TVA.

Organul de soluționare a contestației a reținut că Decizia de impunere nr. .X./2.10.2009 emisă de DGFP .X. reprezintă un act subsecvent al Deciziei de impunere nr. .X./28.09.2009 emisă de DRAOV, astfel că a respins a neîntemeiată și nemotivată contestația reclamantei pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă accizei în sumă de .X. lei și a anulat aceeași decizie de

impunere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă accizei în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr. 63 bis/12.03.2012 privind soluționarea contestației înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./29.12.2011 a fost respinsă ca nemotivată și neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2.10.2009 emisă de DGFP .X. pentru suma de .X. lei -TVA; a fost admisă contestația și s-a dispus anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./2.10.2009 emisă de DGFP .X. pentru suma de .X. lei-TVA; a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .X./2.10.2009 emisă de DGFP .X. pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA.

Se impune a se preciza că în temeiul măsurii dispuse la pct.2 din Decizia nr. 62/26.01.2012 a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de 18.07.2012 (fila 83-94, vol.I) prin care organele de inspecție fiscală au constatat că reclamanta nu datorează accize în sumă totală de .X. lei pentru livrările de motorină efectuate către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL.

Soluția primei instanțe de admitere în parte a acțiunii și anulare în parte a actelor administrativ fiscale atacate, precum și de obligare a pârâtelor la plata către reclamantă a sumei de .X. euro, în echivalent lei, cu titlu de prejudiciu, este împărțită și de instanța de control judiciar, fiind expresia interpretării și aplicării corecte a prevederilor legale în raport cu starea de fapt fiscală rezultată din probele administrate în procedura administrativă și în cea judiciară, în sentință fiind analizate punctual, cu argumente pertinente măsurile supuse controlului judiciar.

Considerentele sentinței atacate cuprind trimiteri ample la prevederile legale aplicabile și la elementele probatorii, astfel că nu se mai impune în cadrul cercetării recursului reluarea tuturor aspectelor enumerate de instanța de fond, cu atât mai mult cu cât părțile reiau în mare parte argumentele expuse în cererea de chemare în judecată și întâmpinare.

Recurenta-reclamantă critică sentința sub aspectul soluției pronunțată cu privire la cererea de anulare a măsurii de reverificare



dispusă la pct. 2 al Deciziei nr.62/2012, considerând că motivarea instanței, respectiv faptul că măsura a fost deja executată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală din data de 18.07.2012 în care s-a consemnat că reclamanta nu datorează accize și astfel nu este dovedit folosul practic urmărit prin cerere, este eronată.

Mai susține recurenta-reclamantă că în cauză au fost încălcate dispozițiile art. 105 alin.3 Cod procedură fiscală, conform cărora „Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pe fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.

Înalta Curte reține că prin Decizia nr. 62/2012 emisă de DGSC a fost desființată parțial Decizia nr. .X./28.09.2009 emisă de organele de inspecție fiscală di cadrul ANV-DRAOV pentru suma de .X. lei reprezentând: .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze printr-o altă echipă la o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe, ținând seama de prevederile legale aplicabile în speță și să emită un nou act administrativ-fiscal.

Măsura dispusă a fost adusă la îndeplinire prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală din data de 17.07.2012 din concluziile căruia rezultă că recurenta-reclamantă nu datorează accize în sumă de .X. lei pentru livrările de motorină efectuate către un număr de patru societăți comerciale întrucât obligația de plată accize nu incumbă reclamantei, ci poate fi stabilită eventual în sarcina societăți comerciale partenere, în situația în care se dovedește că acestea au schimbat destinația inițială a produselor cumpărate.

De altfel, aceasta este și soluția la care a ajuns judecătorul fondului în ceea ce privește livrările către SC .X. SRL.

În acest context, în mod corect judecătorul fondului a concluzionat că cererea reclamantei privind anularea măsurii de reverificare dispusă prin Decizia nr. 62/2012 este lipsită de folos practic.

În cauză nu sunt încălcate nici dispozițiile art.105 alin.3 din OG nr. 92/2003, care prevăd că inspecția fiscală se efectuează o

singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Dispozițiile legale menționate trebuie coroborate cu cele ale art. 216 alin.3 și 31 din același act normativ care reglementează situația desființării totale sau parțiale a actului administrativ atacat, stabilind în mod expres că soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

În recursul formulat pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală susține că în mod greșit și fără să motiveze instanța de fond a respins excepția lipsei calității procesuale pasive a ANAF în ceea ce privește cererea de despăgubire, reținând că „reclamanta a invocat printre actele administrative ce i-au adus prejudiciu și deciziile emise de pârâtă”.

Critica nu poate fi reținută de instanța de control judiciar, împrejurarea că ANAF nu a emis nicio decizie de instituire a măsurilor asiguratorii pretins vătămătoare pentru reclamantă nu conduce implicit la concluzia că această autoritate nu este parte în raportul juridic dedus judecății.

Agenția Națională de Administrare Fiscală este însă emitenta deciziilor de soluționare a contestațiilor formulate de reclamantă împotriva deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale de plată stabilite în sarcina sa, decizii ce constituie obiectul prezentei acțiuni în anulare, astfel că excepția invocată este nefondată.

În ceea ce privește critica formulată de ANAF cu privire la soluția de anulare în parte a Deciziei nr. 62/2012, respectiv de anulare a soluției de respingere a contestației ca nemotivată și neîntemeiată, pentru suma totală de .X. lei (.X. lei accize și .X. lei accesorii), Înalta Curte reține următoarele:

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală nu contestă concluzia la care a ajuns judecătorul fondului, în sensul că organele fiscale nu au indicat vreo dispoziție legală ca să

îi impună antrepozitarului fiscal obligația de a verifica dacă beneficiarul livrării cu regim de scutire a respectat destinația finală a produsului energetic achiziționat, singura obligație a acestuia, în calitate sa de antrepozitar autorizat de produse energetice care a livrat motorină în regim de scutire de la plata accizelor către SC .X. SRL în vederea utilizării drept combustibil pentru motor, fiind aceea de a verifica dacă aceasta deține certificat d autorizare pentru navigație.

De altfel, dispozițiile pct.17 alin.3 din HG nr.44/2004 sunt foarte clare în acest sens: „În cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale este oferit spre vânzare este utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizelor revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului”.

Aceasta este și soluția la care au ajuns organele de inspecție fiscală cu ocazia punerii în executare a măsurii de reverificare cuprinsă în Decizia nr.62/26.01.2012. Din cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală întocmit urmare a reverificării, la data de 18.07.2012, rezultă că obligația de plată a accizelor pentru livrările de motorină efectuate de reclamantă către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X.SRL, nu revine acesteia (filele 83-94, vol.I) în fundamentarea acestei soluții folosindu-se aceleași argumente ca cele expuse de judecătorul fondului..

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală critică însă soluția din perspectiva faptului că instanța de fond a dat relevanță unor documente, pe care reclamanta nu le-a prezentat în faza desfășurării inspecției fiscale, ci au fost prezentate doar ulterior soluționării contestației la momentul efectuării raportului de expertiză. Mai mult, se afirmă că recurenta-reclamantă nu a făcut dovada depunerii certificatului de autorizație pentru navigație emis de .X. pentru SC .X. SRL în timpul

desfășurării inspecției fiscale sau al soluționării contestației și nici nu a susținut că acest document nu a fost avut în vedere.

Înalta Curte reține că, potrivit dispozițiilor art. 100 alin.1 și 2 Cod procedură fiscală reclamanta avea obligația de a prezenta toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal, astfel că nu îi poate fi imputată autorității pârâte lipsa de diligență.

Însă, pe de altă parte, ignorarea înscrisului depus (Autorizație emisă de Ministerul Transporturilor - Autoritatea Navală Română seria F nr. .X.-CT din data de 9.02.2008 valabil până la 8.02.2013) înscris administrat în fața instanței de judecată ar goli de conținut cercetarea judecătorească efectuată în cauză. Mai mult, înscrisul – Autorizație se coroborează cu adresa nr..X./22.09.2009 emisă de .X., adresă despre care se face vorbire în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, din care rezultă că în anul 2008 remorcherul Andreea închiriat de SC .X. SRL a operat în .X. în perioada 1.03.2008-31.12.2008, recunoscându-se astfel implicit că societatea deținea autorizație de navigație emisă de .X..

În fine, soluția pronunțată de judecătorul fondului cu privire la cererea de acordare de despăgubiri formulată de reclamantă este criticată de ambele recurente.

Reclamanta critică admiterea în parte a cererii sale și înlăturarea din cuantumul prejudiciului stabilit a unor sume, deși acestea erau constatate prin raportul de expertiză contabilă judiciară.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală critică soluția susținând inexistența prejudiciului solicitând admiterea recursului, modificarea sentinței și pe fond respingerea ca neîntemeiată a cererii de acordare a despăgubirilor.

Pentru cuantificarea prejudiciului, în cauză a fost efectuată o expertiză contabilă, experții analizând atât pierderile efective suferite de reclamantă cât și beneficiul nerealizat.

Expertiza contabilă judiciară efectuată potrivit dispozițiilor art. 201 alin.1 Cod procedură civilă are rolul de a oferi instanței o opinie de specialitate cu privire la documentele și aspectele

financiar-contabile supuse analizei, dar nu poate fundamenta o hotărâre judecătorească fără o analiză efectuată de instanță prin prisma prevederilor legale aplicabile raportului de drept fiscal dedus judecății, cu indicarea clară a motivelor care i-au format convingerea și a celor pentru care s-au înlăturat susținerile părților.

În cauză, hotărârea atacată răspunde acestor exigențe, conținând motivele pentru care au fost înlăturate concluziile expertului numit în cauză, precum și cele ale experților parte, cu expunerea propriei interpretări și aplicări a prevederilor legale de către instanță.

Legat de inexistența unui prejudiciu rezultat din blocarea activității reclamantei, recurenta ANAF susține că: măsurile asiguratorii au fost dispuse încă din anul 2009, atunci când organele de inspecție fiscală au formulat sesizarea penală nr. .X./10.07.2009; reclamanta a avut posibilitatea de a contesta instituirea măsurilor asiguratorii dispuse în sarcina sa pe calea contestației prevăzute de art. 172 din OG nr. 92/2003, cât și posibilitatea de a solicita suspendarea Deciziei de impunere; reclamanta a formulat contestație la executare împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .X./10.07.2009, emisă de AFPCM .X. și a Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .X./10.07.2009 emisă de DRAOV .X., contestație respinsă prin sentința civilă pronunțată în dosarul nr..X./212/2009 al Judecătoriei .X.; la data începerii inspecției fiscale, respectiv septembrie 2009 recurenta-reclamantă se afla în procedura de insolvență conform Legii nr. 85/2006.

Înalta Curte nu poate achiesa la susținerile recurente-pârâte atâta timp cât măsurile asiguratorii au fost dispuse în cauză tocmai în considerarea obligațiilor fiscale contestate ulterior, fiind astfel evident că au fost de natură a crea un prejudiciu societății reclamante.

Mai mult decât atât, aceste măsuri asiguratorii au condus la imposibilitatea societății de a-și desfășura activitatea fiind nevoită să-și declare starea de insolvență solicitând Tribunalului .X.

deschiderea procedurii insolvenței ( Încheierea nr. .X./7.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./2009). Tocmai din cauza instituirii acestor măsuri asiguratorii de către Agenția Națională de Administrare Fiscală societatea recurentă nu a putut să își achite datoriile, la data blocării conturilor aceasta fiind solvabilă.

În ceea ce privește cuantumul prejudiciului, așa cum a arătat deja, interpretarea normelor de drept este atributul exclusiv al instanței de judecată, judecătorul fondului primind concluziile experților în limitele impuse de dispozițiile art. 201 alin.1 Cod procedură fiscală, conform cărora numirea experților se face atunci când instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști pentru lămurirea unor împrejurări de fapt.

Astfel, în mod corect instanța de fond a luat în considerare profitul estimat pentru perioada 1.09.2010-1.05.2013, pe care reclamanta l-ar fi obținut din comercializarea motorinei, profit care se ridică la suma de .X. lei (concluziile expertului .X.), acest expert folosind indicatori ce au concurat la determinarea profitului nerealizat prin luarea în calcul a semestrului 1 din anul 2008 și a semestrului 1 din anul 2009, având în vedere că în semestrul 2 al anului 2009 societatea a intrat în insolvență.

După data deschiderii procedurii de insolvență și până la data revocării autorizației de antrepozit fiscal (29.01.2010) reclamanta a putut să își desfășoare activitatea și chiar a realizat venituri din vânzarea motorinei în perioada august 2009-iulie 2010 (conform concluziilor expertului cauzei și a celui desemnat de reclamantă).

În ceea ce privește prejudiciul calculat de experți ca rezultat la nerealizării investițiilor în curs și a lipsei de folosință a capacității de producție, în mod corect judecătorul fondului nu l-a reținut având în vedere lipsa de folosință a capacităților de producție s-a întemeiat pe estimările veniturilor viitoare rezultate din exploatarea investițiilor ce urmau a fi puse în funcțiune, estimări cuprinse în planul de reorganizare prezentat adunării auditorilor.

Creditul bancar în sumă de .X. euro nu poate fi inclus în quantumul prejudiciului având în vedere că, așa cum au reținut și experții cauzei, nu era scadent la data întocmirii raportului de expertiză.

Legat de pierderea efectivă suferită de societatea reclamantă ca urmare a neplății la termen a sumelor datorate furnizorilor și societăților bancare, judecătorul fondului în mod legal a luat în calcul suma de .X. euro (.X. USD+.X. lei) sumă stabilită de cei trei experți în baza adresei nr. .X./29.04.2013 a administratorului judiciar al societății reclamante.

Pentru toate considerentele expuse mai sus, în temeiul dispozițiilor art. 312 alin.1 Cod procedură civilă și art. 20 din Legea nr. 554/2004, Înalta Curte va respinge recursurile ca nefondate.

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

Respinge recursurile declarate de S.C. .X. S.R.L. prin administrator judiciar .X. SPRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile .X. din 23 octombrie 2013 a Curții de Apel .X.– Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 27 februarie 2015.

XXXX