

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

**Decizia nr.1308**

**Dosar nr.6274/2/2011**

**Ședința de la 13 martie 2014**

Președinte:	x	- Judecător
	x	- Judecător
	x	- Judecător
	x	- Magistrat asistent

**&&&**

La data de 14 februarie 2014 s-au luat în examinare recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Încheierii din 13 februarie 2012 și a sentinței civile nr. X din 18 octombrie 2012 ale Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și de Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București) împotriva sentinței civile nr. X din 18 octombrie 2012 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 14 februarie 2014, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 21.02.2014, 28.02.2014, 07.03.2014 și apoi la 13.03.2014.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

## I. Circumstanțele cauzei

### 1. Obiectul acțiunii și procedura derulată de prima instanță

*Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta S.C. „X” S.R.L. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (în continuare „ANAF -DGAMC”), Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (denumită în continuare „ANAF-DGSC”) și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamala - Inspecție \ Mărfuri Accizate (denumită în continuare „DRAOV”), solicitând instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța în cauză să dispună:*

1.1) anularea deciziei nr. 131/12.04.2011 („Decizia DGSC”) emisă de ANAF-DGSC în soluționarea contestației fiscale înregistrate la acest organ fiscal sub nr. X/06.05.2009;

1.2) recunoașterea dreptului reclamantei la restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză;

1.3) obligarea pârâtei ANAF-DGSC la restituirea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, a sumei anterior arătate;

- obligarea pârâtei ANAF-DGAMC la plata de penalități către reclamantă, în cuantum de X lei pentru fiecare zi de întârziere, în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță, în urma admitterii capetelor de cerere 1.1 – 1.3;

1.4) obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor DGAMC, , în situația în care termenul de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere;

1.5) obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

Ulterior, reclamanta a depus la dosar *cerere precizatoare la acțiunea introductivă de instanță* prin care a diminuat cuantumul pretențiilor solicitate inițial cu titlu de acciză la suma de X lei.

*Pârâtele ANAF și Autoritatea Națională a Vănilor (în continuare ANV) au formulat întâmpinări în cauză:*

a) *Pârâta ANAF a invocat:*

- excepția autorității de lucru judecat pentru capetele de cerere 1.2 – 1.4 din acțiunea introductivă de instanță;
- excepția inadmisibilității capătului 1.3 din acțiunea dedusă judecătii.

Totodată, pârâta ANAF a solicitat respingerea capătului 1.1 de cerere ca nefondat.

b) *Pârâta ANV – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București a invocat excepția autorității de lucru judecat, iar pe fond, a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca neîntemeiată.*

În cauză au fost administrate probele cu înscrisuri și expertiză contabilă.

La termenul de judecată din data de 13.02.2012, *instanța a respins excepțiile autorității de lucru judecat și inadmisibilității acțiunii, pentru argumentele expuse în încheierea de ședință de la acea dată.*

## **2. Hotărârea Curții de Apel**

*Curtea de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. X din 18.10.2012:*

- a admis în parte acțiunea reclamantei, astfel cum a fost precizată;

- a anulat decizia nr. 131/12.04.2011 emisă de pârâta emisă de ANAF-DGSC;

- a admis în parte cererea înregistrată la pârâta ANAF-DGAMC sub nr. X din 06.12.2007 și a obligat pârâtele ANAF –DGAMC și ANV – DRAOV-SAFV-IMA să recunoască dreptul reclamantei la restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză, și să îi restituie, în solidar, această sumă;

- a omologat raportul de expertiză efectuat de către expertul X și a stabilit dreptul acestuia de a încasa efectiv onorariul de X lei, achitat în contul BLE de către reclamantă;

- a obligat pârâtele la X lei, reprezentând cheltuieli de judecată, către reclamantă;

- a respins celelalte cereri ca neîntemeiate.

*Pentru a pronunța o asemenea soluție, prima instanță a reținut, în esență, faptul că, prin decizia nr. 131 din 02.04.2011, pârâta ANAF-DGSC a respins contestația formulată de reclamantă împotriva refuzului de soluționare a cererii de restituire a accizelor nr. X/05.12.2007, ca rămasă fără obiect, ca urmare a emiterii RIF nr. X din 25.03.2009 și a deciziei de impunere nr. X din 25.03.2009 de către DRAOV București.*

*Curtea de apel a apreciat decizia mai sus indicată ca fiind nelegală pentru următoarele argumente:*

În temeiul dispozițiilor 192<sup>1</sup> alin. (2) Cod fiscal și art. 18.1 din H.G. nr. 44/2004,<sup>1</sup> reclamanta a depus la organul fiscal competent cerere de restituire a accizelor, însoțită de documentația necesară.

Prin refuzul de soluționare a cererii de restituire a accizelor, autoritățile fiscale au acționat cu exces de putere, în sensul dispozițiilor art. 2 alin. (1) lit. i) din Legea nr. 554/2004, prin exercitarea atribuțiilor legale cu încălcarea drepturilor legitime ale reclamantei de a-și vedea soluționată această cerere într-un termen rezonabil.

Argumentul invocat de către autoritățile fiscale pentru respingerea contestației reclamantei - acela că partea mai datorează bugetului de stat alte sume cu titlu de accize și majorări de întârziere aferente, astfel încât nu ar exista sume plătite în plus față de obligația fiscală, conform art. 117 alin. (1) lit. b) din C.proc. fiscală - nu poate fi primit, deoarece, în prealabil, trebuia analizată cererea reclamantei de restituire a accizelor.

De asemenea, din probatoriul administrat în cauză, rezultă faptul că reclamanta îndeplinea la data înregistrării cererii toate condițiile legale impuse pentru restituirea contravalorii accizelor corespunzătoare cantităților de produse din tutun retrase din circulație și destinate a fi distruse, nefiind proprii consumului.

---

<sup>1</sup> Formele în vigoare la momentul formulării cererii de restituire a accizelor de către reclamantă.

Cerința marcării produselor care au făcut obiectul cererii de restituire – impusă de organele fiscale - este excesivă și strict formală, în condițiile în care legislația în domeniu nu o prevede. De altfel, scopul marcării acestor produse este tocmai verificarea modului în care reclamanta a eliberat în consum asemenea produse cu plata accizelor, scop ce a fost atins, prin plata accizelor aferente de către reclamantă.

În opinia primei instanțe, apărările formulate de autoritățile pârâte - expuse în cadrul întâmpinărilor și al concluziilor scrise - sunt străine de obiectul cauzei, vizând o altă împrejurare de fapt care nu face obiectul prezentului dosar; instanța este investită cu analizarea legalității refuzului soluționării cererii din data de 06.12.2007, întemeiată pe dispozițiile art. 192<sup>1</sup> din Codul fiscal, iar nu cu verificarea legalității unor acte administrativ-fiscale care atestă, în urma efectuării unor inspecții fiscale, eventuala existență a unor creanțe, constând în accize datorate pentru alte cantități de produse de tutun și pentru alte perioade de timp.

În acest sens, judecătorul fondului a făcut referire la conținutul raportului de expertiză tehnică contabilă efectuat în cauză, în care s-au consemnat aspectele ce vor fi redată în continuare.

La data de 03.09.2008, organe de control din cadrul - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Inspecție Mărfuri Accizate au procedat la inventarierea produselor din antrepozitul fiscal al S.C. „X” S.R.L., acțiune finalizată prin procesul-verbal din 03.09.2008. Una dintre constatările înscrise în acest proces-verbal a fost următoarea: „cantitatea de X pachete de țigări care fac obiectul returului de la SC X X SRL, pentru care societatea SC X SRL solicita restituire de accize, nu prezintă timbre”.

Această constatare a fost preluată în procesul-verbal nr. X/23 . 03.2009 care a avut ca obiect verificarea îndeplinirii condițiilor de restituire a accizei și a fost argumentul principal pentru respingerea cererii de restituire.

Din analiza fiselor de magazie puse la dispoziție de către SC X SRL au rezultat următoarele:

- Cantitățile înscrise la prima intrare în gestiune corespund cu cantitățile înscrise în procesul-verbal de custodie din 14.12.2007 și în facturile emise în 30.04.2008.

- Rezultatele inventarierii din 03.09.2008 au fost în totalitate înregistrate în fisele de magazie, stocul final din această dată corespunzând cu cel din listele de inventariere.

- Nu au existat mișcări (intrări și ieșiri) înregistrate între 22.04.2008 și 03.09.2008 (data inventarului consemnat de inspectorii DRAOV) la produsele accizabile pentru care s-a solicitat restituirea accizelor.

Compararea cantităților stabilite în procesul-verbal de custodie din 14.12.2007, în cererea de restituire accize, în procesul-verbal nr. X/07.03.2008, în procesul-verbal din 03.09.2008 - prezentate în anexa 8 - evidențiază faptul că între cantitatea maxima ( X mii buc ) și cea minima ( X mii buc) de produse înscrisă în aceste documente este o diferență de X mii buc, reprezentând numai 0.09 % din valoarea minimă. Diferența evidențiată mai sus este nesemnificativă, în condițiile în care aceasta a fost înregistrată în decurs de peste 9 luni, perioadă în care a avut loc și dezlipirea timbrelor aplicate pe pachetele de țigări și țigarete, ceea ce a presupus desfacerea ambalajelor și reambalarea pachetelor de țigări.

Potrivit celor prezentate în paragrafele ix – xiv, cantitățile de produse accizabile pentru care s-a solicitat restituirea accizelor plătite, menționate de cele două controale fiscale ( controlul din data de 05.03.2008, finalizat prin procesul-verbal nr. X/07.03.2008 și controlul din 03.09.2008, finalizat prin emiterea procesului-verbal nr. X/23 .03.2009) și cele supuse activității de dezlipire timbre rezultă faptul că acestea provin din țigările și țigaretele returnate din circuitul comercial în antrepozitul fiscal, motivat de starea improprie comercializării.

Datorită existenței unor mici diferențe între cantitățile pe fiecare sortiment în parte, menționate în cererea de restituire accize, și cele constatate prin procesul-verbal din 03.09.2008, am considerat necesară refacerea calculului accizelor plătite solicitate a fi restituite.

În acest scop cantitatea de produse cuprinse în cererea de restituire, pe fiecare sortiment în parte, a fost stabilit ca minim între cantitatea solicitată prin cererea inițială și cea stabilită prin inventarierea făcută la 03.09.2008. În acest fel, nu se va rambursa acciza aferentă unor cantități mai mari decât cele cuprinse în cererea inițială sau a unor cantități mai mari decât cele constatate ca existente de către organele fiscale la 03.09.2008. În urma acestei operațiuni, cantitatea de țigări și țigarete pentru care se poate aproba restituirea accizei plătite a scăzut de la X mii buc., cuprinse în cererea de restituire, la X mii buc.(...)

În urma refacerii calculului accizelor achitate aferentă cantităților de țigări și țigarete eliberate în consum și returnate ulterior în antrepozitul X , prezentate în anexa 10, cuantumul accizei achitate și care poate face obiectul restituirii este de X lei.

Prima instanță a stabilit că, potrivit concluziilor raportului de expertiză, anterior prezentate, produsele accizabile pentru care s-a solicitat restituirea accizelor plătite, menționate de cele două controale fiscale, sunt cele returnate din circuitul comercial în antrepozitul fiscal, motivat de starea improprie comercializării, conform procesului-verbal de custodie din data de 14.12.2007. Cuantumul accizei achitate de reclamantă și care poate face obiectul restituirii, conform expertizei, este de X lei.

### ***3. Recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală***

În recursul său, pârâta a solicitat modificarea încheierii de ședință de la termenul de judecată din data de 13.02.2012, modificarea în parte a sentinței, în sensul respingerii în tot a acțiunii reclamantei, ca nefondată.

*În motivarea căii extraordinare de atac, încadrată în drept în dispozițiile art. 304 pct. 9 C.proc.civ., recurenta a formulat următoarele critici de nelegalitate:*

*3.1. Hotărârea instanței a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește respingerea excepției autorității de lucru judecat pentru capetele 2-5 din cererea de chemare în judecată.*

Problema restituirii sumei de X lei, achitată cu titlu de accize, a fost dezlegată în cadrul dosarului nr. 11563/2/2009 în care Curtea de Apel București - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. X din 19.10.2010: a respins excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de ANAF; a respins ca inadmisibile capetele 1-4 și 6 din cererea principală; a respins ca neîntemeiat capătul 5 din cererea principală; a respins acțiunea ca neîntemeiată; a admis cererea subsidiară, astfel cum a fost precizată; a obligat pârâta ANAF-DGSC să soluționeze contestația formulată de reclamantă, înregistrată sub nr. X din 06.05.2009 în termen de 30 zile de la pronunțarea sentinței, sub sancțiunea plății unor penalități de 1000 lei/zi de întârziere și a amenzii prevăzute de art. 24 din Legea nr. 554/2004; a admis în parte cererea reclamantei de acordare a cheltuielilor de judecată și a obligat pârâta, cu acest titlu, la plata sumei de X lei.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin decizia nr. 1781 din 24.03.2011, a respins ca nefondate recursurile declarate împotriva sentinței anterior nominalizate de ANAF și S.C. „X” S.R.L.

Prin capetele 1 și 2 din cererea de chemate în judecată ce a format obiectul dosarului nr. 11563/2/2009, reclamanta S.C. „X” S.R.L. a solicitat recunoașterea dreptului său la restituirea sumei de X lei, cu titlu de accize.

Ca atare, recurenta a concluzionat în sensul că sunt întrunite condițiile admisibilității excepției autorității de lucru judecat:

- identitate de părți: reclamanta S.C. „X” S.R.L., pârâtele ANAF -DGAMC și ANAF-DGSC;
- identitate de obiect: recunoașterea dreptului societății la restituirea sumei de X lei, cu titlu de accize;
- identitate de cauză: anularea actelor administrative care să aibă ca efect restituirea sumei de X lei, cu titlu de accize.

Recurenta arată faptul că, prin decizia nr. 131/2011, a pus în executare hotărârile judecătorești mai sus indicate.



*3.2. Hotărârea instanței a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește respingerea excepției inadmisibilității capătului de cerere având ca obiect restituirea sumei de X lei.*

Curtea de apel nu se putea substitui organului administrativ-jurisdicțional în soluționarea cererii de restituire, în situația în care, prin decizia nr. 131/2011 emisă de ANAF - DGSC, contestația societății a fost respinsă ca rămasă fără obiect.

În același timp, restituirea sumei s-ar impune numai în situația în care actele administrative contestate ar fi anulate, după cum impun prevederile art. 117 C.proc.fiscală.

*3.3. Hotărârea instanței a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește anularea deciziei nr. 131 din 12.04.2011 emisă de ANAF-DGSC.*

În primul rând, proba cu expertiză contabilă nu trebuia administrată în cauză, în condițiile în care contestația administrativă nu era soluționată pe fond.

În al doilea rând, prin decizia nr. 1781 din 24.03.2011, Înalta Curte a împărtășit punctul de vedere al autorității fiscale, în sensul că reclamanta a depus două contestații fiscale cu același obiect la autorități distincte, cererea sa de restituire accize fiind soluționată încă din data de 25.03.2009. Însă, prin respingerea celor două recursuri, Înalta Curte a deschis intimatei calea dosarului de față. Această situație trebuie remediată prin respingerea prezentei acțiuni, pentru a se evita o îmbogățire fără just temei a intimatei.

În al treilea rând, decizia nr. 131 din 12.04.2011 este legală, întrucât cererea intimatei era soluționată încă din data de 25.03.2009.

Astfel, în RIF nr. X din 25.03.2009 emis de DRAOV s-a arătat faptul că efectuarea inspecției fiscale a fost solicitată de către DGAMC, în urma cererii contribuabilului de restituire accize nr. X din 05.12.2007.

Împotriva RIF nr. X din 25.03.2009 și a deciziei de impunere nr. X din 25.03.2009 emise de DRAOV București, intimata a formulat contestație ce a fost soluționată prin emiterea deciziei nr. 453 din 15.12.2009 de către ANAF-DGSC, în sensul respingerii acesteia.

Curtea de Apel București - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. X din 09.11.2010<sup>2</sup>, a respins excepția inadmisibilității cererii de obligare a ANV la plata sumei de X lei, precum și acțiunea formulată de reclamanta S.C. „X” S.R.L., astfel cum a fost precizată, având ca obiect actul de impunere anterior arătat.

*3.4. Hotărârea instanței a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește obligarea pârâților la plata cheltuielilor de judecată în sumă de X lei.*

În speță, nu s-a făcut dovada că partea care a pierdut procesul s-a aflat în culpă procesuală sau că prin atitudinea sa pe parcursul derulării cauzei ar fi determinat efectuarea acestor cheltuieli.

**4. Recursul declarat de pârâta Autoritatea Națională a Vămileor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București**

În recursul său, pârâta a solicitat modificarea sentinței, în sensul respingerii în tot a acțiunii reclamantei, ca nefondată.

În motivarea căii extraordinare de atac, încadrată în drept în dispozițiile art. 304 pct. 9 și art. 304<sup>1</sup> C.proc.civ., recurenta a formulat următoarele critici de nelegalitate:

*4.1. Prima instanță a soluționat greșit excepția lipsei calității sale procesuale pasive.*

Intimata nu a respectat prevederile art. 112 pct. 1, 2 și 5 ultima teză C.proc.civ., deoarece nu a indicat corespunzător obiectul cererii de chemare în judecată pentru a se putea stabili cadrul procesual obiectiv și subiectiv.

*4.2. Hotărârea instanței a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește respingerea excepției autorității de lucru judecat.*

Pe acest aspect, recurenta a arătat că există autoritate de lucru judecat în raport de soluțiile pronunțate în dosarul nr. 11562/2/2009 și dosarul nr. 11563/2/2009.

Astfel, RIF nr. X din 25.03.2009 cuprinde situația existentă la momentul săvârșirii faptelor, cu privire la cele x procese-verbale de distrugere încheiate între 29.09.2006 și 28.09.2007 și la deducerea

---

<sup>2</sup> Sentința a rămas irevocabilă.

nelegală a sumei de X lei, reprezentând accize pentru țigarele primite în antrepozit, în perioada decembrie 2004 – decembrie 2006, anterior eliberate spre consum. Acest RIF a fost cenzurat prin decizia nr. 1252 din 07.03.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, în care s-a arătat că „nu se poate solicita restituirea de accize pentru produse accizabile, țigarete nemarcate.”

Ca atare, chiar dacă instanța de fond ar da o altă interpretare evenimentelor, reținând că în speța de față se pune în discuție un alt act administrativ, respectiv decizia nr. 131/12.04.2011 emisă de ANAF-DGSC, acest act nu ar modifica cu nimic nici cantitatea și nici calitatea actelor puse în discuție, cu atât mai mult cu cât, în cazul de față, au fost emise 3 decizii în procedura prealabilă: decizia nr. 244 din 06.07.2009 (ce a format obiectul dosarului nr. 11563/2/2009), decizia nr. 131 din 12.04.2011 (ce formează obiectul dosarului de față) și decizia nr. 453 din 15.12.2009 (ce a format obiectul dosarului nr. 11562/2/2009).

*4.3. Soluția de obligare a Autorității Naționale a Vămilelor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București la restituirea sumei de X lei este dată cu aplicarea greșită a legii.*

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili este organul fiscal teritorial unde intimata este înregistrată ca plătitor de taxa și impozite.

Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 487/2007 dă în competența Autorității Naționale a Vămilelor doar efectuarea inspecției fiscale în cazul accizelor, iar nu încasarea accizei.

*4.4. Referitor la raportul de expertiză contabilă*

Această probă nu lămurește situația de fapt și nu ajută la soluționarea cauzei, deoarece expertul nu argumentează, prin prisma actelor fiscal-contabile, concluzia că cele două autorități publice trebuie obligate la restituirea sumei de X lei.

*4.5. Hotărârea instanței a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește obligarea pârâților la plata cheltuielilor de judecată în sumă de X lei.*

Instanța trebuia să facă aplicarea prevederilor art. 276 C.proc.civ., deoarece nu s-a reținut culpa procesuală a autorității vamale.

### 5. *Apărățile formulate de intimata S.C. „X” S.R.L.*

Intimata a formulat concluzii scrise în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate, cu cheltuieli de judecată

Partea a prezentat istoricul situației de fapt<sup>3</sup> și a răspuns punctual la motivele de recurs, după cum urmează.

5.1. În cauza de față au fost aduse în discuție două proceduri administrative total distincte, independente, respectiv: a) procedura de restituire accize (care vizează cererea de restituire formulată de societate la data de 05.12.2007 pentru suma de X lei); b) procedura generală de inspecție fiscală accize derulată de organul fiscal (finalizată cu emiterea RIF și a deciziei de impunere). Fiecare dintre cele două proceduri au inclus o serie de demersuri administrative și judiciare distincte<sup>4</sup>, însă autoritățile recurente încearcă să creeze confuzie între acestea, fără a avea în vedere următoarele aspecte: a) procedurile au unele elemente comune, de ordin general, adică s-au derulat între aceleași părți și vizează materia accizelor; b) procedurile nu au nicio legătură specifică una cu cealaltă, fiind, în realitate, diametral opuse (cererea de restituire accize are în vedere situația în care societatea are calitatea de creditor și statul pe cea de debitor fiscal, în timp ce procedura generală de inspecție fiscală accize a avut ca obiect stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina societății de către organele fiscale, pentru motive de fapt ce nu au legătură cu prezenta cauză).

5.2. Excepția autorității de lucru judecat, invocată de recurente și respinsă de prima instanță prin încheierea de ședință de la termenul de judecată din data de 13.12.2012, este neîntemeiată: prin sentința nr. X din 19.10.1011, Curtea de apel a respins capetele de cerere având ca obiect recunoașterea dreptului societății la restituirea sumei de X lei - achitată cu titlu de acciză - și, respectiv, obligarea DGAMC la restituirea efectivă a acestei sume în termen

<sup>3</sup> A se vedea filele 55-59 dosar ICCJ.

<sup>4</sup> Prezentate la filele 58-59 dosar ICCJ.

de 10 zile de la pronunțarea hotărârii, ca inadmisibile; ca atare, instanța nu a dezlegat fondul cererilor deduse judecării pentru a putea fi aplicabile prevederile art. 1201 din vechiul Cod civil.

5.3. Excepția inadmisibilității acțiunii, invocată de recurente și respinsă de prima instanță prin încheierea de ședință de la termenul de judecată anterior precizat, este nefondată, în condițiile în care autoritatea fiscală nu a soluționat cererea de restituire accize nici după 5 ani și 9 luni, cu toate că a fost obligată prin hotărâre judecătorească, rămasă irevocabilă.

5.4. Soluția pronunțată de prima instanță cu privire la excepția lipsei calității procesuale pasive a autorității vamale este legală, fiind dată cu aplicarea corectă a prevederilor OMFP nr. 487/2007.

5.5. În raport de materialul probator administrat în cauză, judecătorul fondului a reținut în mod corect, pe de o parte, faptul că societatea intimată îndeplinește condițiile substanțiale, prevăzute de art. 192<sup>1</sup> alin. (2) Cod fiscal, pentru admiterea cererii de restituire accize dedusă judecării, iar pe de altă parte, faptul că decizia nr. 131 din 12.04.2011 emisă de ANAF – DGSC nu a respectat soluția pronunțată de instanța supremă.

Intimata a invocat excepția autorității de lucru judecat față de decizia ICCJ nr. 1781 din 24.03.2011 dată în dosarul nr. 11563/2/2009.

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

Analizând sentința atacată, prin prisma motivelor formulate în cele două cereri de recurs și a apărărilor cuprinse în notele scrise, dar și din oficiu, în baza art. 304<sup>1</sup> C.proc.civ., sub toate aspectele, Înalta Curte apreciază că recursurile sunt fondate, în limitele și pentru considerentele care vor fi expuse în continuare.

### ***1. Etapele procedurii administrativ-fiscale***

În baza autorizației de antrepozit fiscal de producție nr. RO X din 26.08.2004<sup>5</sup>, în cursul anului 2006, intimata S.C. „X” S.R.L. a produs și a livrat către S.C. „X X ” S.R.L. diverse sortimente de țigarete pentru care au fost achitate către bugetul general consolidat accizele aferente.

Intimata a susținut faptul că un număr de X țigări și X mii bucăți țigarete nu au fost vândute, au rămas în stoc la distribuitor și au devenit improprii consumului, ca urmare a scăderii gradului de umiditate în raport cu umiditatea standard de consum, prin scurgerea unui termen de 12 luni de la fabricație, motiv pentru care a decis retragerea lor de pe piață.

Conform procesului-verbal de custodie din data de 14.12.2007<sup>6</sup>, intimata a preluat de la S.C. „X X ” S.R.L. produsele retrase de pe piață în scopul depozitării acestora.

Prin cererea nr. X din 05.12.2007, intimata a solicitat restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză pentru produsele retrase din consum, cerere înregistrată la ANAF - DGAMC sub nr. X din 06.12.2007.<sup>7</sup>

În vederea rezolvării acestei cereri s-a procedat la verificarea stocului de produse retrase de pe piață și la întocmirea procesului-verbal nr. x din data de 07.03.2008 de către ANAF – DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală,<sup>8</sup> în care s-a menționat faptul că produsele accizabile sunt improprii consumului.

Prin OMFP nr. 487/2007, competența efectuării inspecției fiscale a revenit autorității vamale. Ca atare, în urma solicitării DGAMC, prin adresa nr. X din data de 02.04.2008, a fost efectuată o inspecție fiscală parțială, în scopul soluționării cererii de restituire accize formulată de intimată, finalizată prin încheierea procesului-verbal nr. X din 23.03.2009 de către ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Aflată la fila 28 din vol. I CAB.

<sup>6</sup> Aflată la fila 69 din vol. I CAB.

<sup>7</sup> Aflată la filele 44-45 din vol. I CAB.

<sup>8</sup> Aflat la filele 72-76 din vol. I CAB.

<sup>9</sup> Aflat la filele 96-99 din vol. I CAB.

În cuprinsul procesului-verbal anterior nominalizat s-au reținut următoarele aspecte:

- societatea intimată a primit în antrepozitul fiscal o cantitate de X pachete de țigări de la S.C. „X X” S.R.L., iar pentru produsele accizabile ce fac obiectul cererii de restituire s-au emis facturi de către antrepozitul primitor, prin înscrierea cantităților și valorilor în roșu, în care ”furnizorul” este S.C. „X” S.R.L., iar cumpărătorul este S.C. „X X” S.R.L.;

- în urma inventarierii produselor accizabile, s-a constatat o diferență în minus de x de pachete, iar întreaga cantitate de țigări nu era marcată;

- nu se poate solicita restituirea de accize pentru produse accizabile nemarcate eliberate anterior în consum care, în conformitate cu prevederile art. 204 alin. (3) C.fiscal, sunt supuse marcării cu timbre.

Intimata a formulat două contestații administrativ-fiscale, respectiv:

- cea înregistrată la ANV - DRAOV București cu nr. X din 22.04.2009, având ca obiect ”anularea procesului-verbal nr. X din 23.03.2009 emis de către ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București” (filele 109-117 vol. I CAB);

- cea înregistrată la ANAF cu nr. X din 06.05.2009, având ca obiect ”obligarea DGAMC să soluționeze cererea de restituire accize nr. X/ 05.12.2007” (filele 102-107 vol. I CAB).

Prin decizia nr. 244 din 06.07.2009, ANAF-DGSC a respins contestația intimatei împotriva procesului-verbal nr. X din 23.03.2009 emis de către ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București, ca prematur formulată. (filele 120-124 din vol. I CAB)

La cererea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în perioada august 2008 – februarie 2009, a fost desfășurată la sediul intimatei o inspecție fiscală asupra accizelor în urma căreia a fost întocmit raportul de inspecție fiscală nr. X din 25.03.2009 (filele 175-191 vol. I CAB). În baza acestui raport a fost ulterior emisă decizia de impunere nr. X din 25.03.2009 prin care s-a

stabilit în sarcina societății intimat obligății fiscale suplimentare în sumă de X lei, cu titlu de accize aferente țigărilor returnate, precum și majorări de întârziere în sumă de X lei .

Pentru stabilirea acestor sume, organele de control vamal au susținut încălcarea de către intimată a dispozițiilor art. 163 lit. c) din Legea nr. 571/2003 și ale pct. 9 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004, în condițiile în care returnarea produselor accizabile în antrepozitul fiscal s-a făcut fără anunțarea autorității fiscale competente și în baza unor facturi fiscale emise de către antrepozitul fiscal, în care cantitățile de țigări și valorile aferente, inclusiv valoarea accizelor calculate, erau înscrise în roșu (cu minus), la fel și în jurnalul pentru vânzări. Societatea a dedus din totalul accizelor calculate și datorate corespunzător livrărilor de tutun în cursul unei luni accizele din facturile în roșu emise pentru retururile de mărfuri.

Organele de control vamal au stabilit că modul în care a procedat societatea echivalează cu o restituire de accize, operațiune realizată cu încălcarea prevederilor art. 192 alin. (1) și ale art. 192<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a Instrucțiunilor de completare a declarației de accize, aprobate prin O.M.F.P nr.230/2006 pentru modificarea O.M.F.P nr.281/2004 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”, cod 14.13.01.01/a, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în sarcina societății intimat s-a mai reținut încălcarea dispozițiilor art. 159, privind corectarea documentelor, coroborat cu art. 138, privind ajustarea bazei de impozitare, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, s-a constatat ca societatea a dedus în mod ilegal accizele constituite, suma fiind înregistrată în contabilitate în roșu, conform articolului contabil 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = 4463 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate", motiv pentru care organele de control vamal au stabilit în sarcina contestatoarei accize în sumă de X lei.



Pentru suma de X lei, au fost calculate majorări în sumă de X lei, conform art. 115 alin. (1) și art. 120 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare.

În același raport s-a arătat faptul că, perioada septembrie 2006 - septembrie 2007, societatea intimată a întocmit 8 procese-verbale de distrugere de produse accizabile (țigarete), provenind din depozitul de produse finite ale antrepozitului fiscal. În urma acestor distrugerii tutunul rezultat a fost recuperat și reciclat, iar timbrele au fost lipite pe foi A4 și îndosariate.

Organele de control vamal au stabilit faptul că societatea nu a îndeplinit condițiile în vigoare, adică nu a înștiințat autoritatea fiscală teritorială în ceea ce privește returnarea produselor și distrugerea acestora, operațiunea nu s-a realizat sub supravegherea autorității fiscale, nu a fost întocmit proces-verbal de inventariere privind cantitățile de timbre provenite din aceste distrugerii, prevăzute la art. 166 alin. (4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la art. 5 alin. (1) din OMEF nr. 918/2007.

Prin urmare, pentru cantitățile distruse, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatoarei accize în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei.

La data de 30.04.2009, reclamanta a depus contestație împotriva deciziei de impunere anterior nominalizate, contestație care a fost respinsă ca neîntemeiată de către ANAF – DGSC, prin decizia nr. 453 din 15.12.2009.

*Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, sub nr. 11562/2/2009, reclamanta S.C. „X” S.R.L. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală – Inspecție Mărfuri Accizate și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, solicitând instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța în cauză să dispună:*

- în principal, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere;

- exonerarea reclamantei de la plata sumei totale de X lei, compusă din X lei, reprezentând accize, X lei, reprezentând majorări de întârziere și X lei, reprezentând penalități de întârziere;

- obligarea ANV la restituirea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, în temeiul art.18 alin. (6) din Legea nr. 554/2004, a sumei achitate de către reclamantă, în cuantum total de X lei, actualizată cu rata inflației;

- obligarea ANV, în temeiul art. 18 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr. 554/2004, la plata de penalități către reclamantă în cuantum de X lei pentru fiecare zi de întârziere, în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanța în urma admiterii primelor două capete de cerere;

- obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala, respectiv a conducătorilor ANV, în baza art. 18 alin. (6) și art. 24 alin. (2) din Legea nr.554/2004, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere;

- în subsidiar, obligarea pârâtei la soluționarea contestației fiscale în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, în sensul admiterii sale;

- obligarea ANV la achitarea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, a sumei de X lei, actualizata cu rata inflației;

- obligarea ANAF-DGSC și ANV, la plata de penalități către reclamantă în cuantum de X lei pentru fiecare zi de întârziere în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță în urma admiterii capetelor de cerere subsidiare;

- obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala, respectiv a conducătorilor ANV, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere, cu cheltuielilor de judecată.

De asemenea, reclamanta a depus o *cerere precizatoare* a acțiunii prin care a solicitat:

- anularea deciziei nr. 453/15.12.2009 emisă de ANAF - DGSC;
- anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere;
- exonerarea de la plata sumei totale de X lei, compusă din X lei, reprezentând accize, X lei, reprezentând majorări de întârziere și X lei, reprezentând penalități de întârziere;
- obligarea ANV la achitarea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, a sumei achitate de către reclamantă în cuantum total de X lei, actualizată cu rata inflației;
- obligarea ANV la plata de penalități către reclamantă în cuantum de X lei pentru fiecare zi de întârziere, în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță în urma admiterii capetelor de cerere de mai sus;
- obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor ANV, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere, cu cheltuieli de judecată.

Având în vedere soluționarea contestației fiscale prin emiterea deciziei DGSC după înregistrarea cererii de chemare în judecată pe rolul Curții de Apel București, reclamanta a înțeles să renunțe la judecata capetelor subsidiare de cerere.

*Curtea de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. X din 09.11.2010, a respins excepția inadmisibilității cererii de obligare a ANV la plata sumei de X lei, precum și acțiunea reclamantei, astfel cum a fost formulată și precizată.*

*Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin decizia nr. 1252 din 07.03.2012, a respins recursul declarat de S.C. „X” S.R.L. împotriva sentinței anterior arătate, ca nefondat.*

*Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, sub nr. 11563/2/2009, reclamanta*

S.C. „X” S.R.L. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Autoritatea Națională a Vănilor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală – Inspecție Mărfuri Accizate și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, solicitând instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța în cauză:

- în principal, să constate dreptul societății la restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză;

- să dispună obligarea pârâtei Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la restituirea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, a sumei de X lei, reprezentând accize, sumă ce urmează a fi actualizată la zi cu rata inflației;

- să dispună obligarea pârâtei Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la plata de penalități către societate în cuantum de X lei pentru fiecare zi de întârziere, în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță în urma admiterii primelor capete de cerere;

- să dispună obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere;

- să dispună anularea Deciziei nr. 244/06.07.2009 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care a fost respinsă, ca prematură, contestația formulată de societate împotriva procesului verbal nr. X/23 .03.2009 emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Autoritatea Națională a Vănilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Inspecție Mărfuri Accizate și înregistrată la acest organ fiscal sub nr. X /22.04.2009;

- să dispună anularea procesului verbal nr. X/23 .03.2009 emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Autoritatea

Națională a Vănilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Inspecție Mărfuri Accizate;

- în subsidiar, să dispună obligarea Agenția Națională de Administrare Fiscală - DGAMC să soluționeze contestația fiscală, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii;

- să dispună obligarea Agenția Națională de Administrare Fiscală - DGAMC la plata de penalități către societate în cuantum de X lei pentru fiecare zi de întârziere în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță în urma admiterii capetelor de cerere subsidiare.

- să dispună obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în situația în care termenul de 10 de zile de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere, cu cheltuieli de judecată.

*Curtea de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. X din 19.10.2010:*

- a respins excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală;

- a respins ca inadmisibile capetele 1-4 și 6 din cererea principală;

- a respins ca neîntemeiat capătul 5 din cererea principală;

- a admis cererea subsidiară, astfel cum a fost precizată, și a obligat pârâta ANAF – DGSC să soluționeze contestația reclamantei, înregistrată sub nr. X din 06.05.2009, în termen de 30 de zile de la pronunțarea sentinței, sub sancțiunea plății unor penalități de X lei/zi de întârziere și a amenzii prevăzute de art. 24 din Legea nr. 554/2004;

- a obligat pârâta ANAF la X lei cheltuieli de judecată către reclamantă.

*Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin decizia nr. 1781 din 24.03.2011, a respins*

recursurile declarate de reclamanta S.C. „X” S.R.L. și de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, ca nefondate.

Pentru punerea în executare a acestei hotărâri judecătorești a fost emisă de către ANAF – DGSC decizia nr. 131 din 12.04.2011 prin care s-a stabilit că este rămasă fără obiect contestația prin care intimata solicita obligarea DGAMC la soluționarea cererii de restituire a accizelor nr. X din 05.12.2007, ca urmare a emiterii deciziei de impunere nr. X din 25.03.2009 de către ANAF – DRAOV București (filele 169-171 vol. I CAB).

## ***2. Argumentele de fapt și de drept relevante***

În cauza de față, intimata-reclamantă a investit instanța de contencios administrativ cu acțiunea având ca obiect:

- anularea deciziei nr. 131/12.04.2011 emisă de ANAF-DGSC în soluționarea contestației fiscale înregistrate la acest organ fiscal sub nr. X/06.05.2009;

- recunoașterea dreptului său la restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză;

- obligarea pârâtei ANAF-DGSC la restituirea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, a sumei anterior arătate;

- obligarea pârâtei ANAF-DGAMC la plata de penalități, în quantum de X lei pentru fiecare zi de întârziere, în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță, în urma aditerii capetelor principale de cerere;

- obligarea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a conducătorilor DGAMC, , în situația în care termenul de executare a hotărârii nu este respectat, la plata amenzii de 20% din salariul minim brut pe economie pe zi de întârziere;

*Prima instanță, în raport de motivele prezentate la pct. I.2 din decizia de față, a admis în parte acțiunea reclamantei, astfel cum a fost precizată și, în consecință:*

- a anulat decizia nr. 131/12.04.2011 emisă de pârâta ANAF-DGSC;

- a admis în parte cererea înregistrată la pârâta ANAF-DGAMC sub nr. X din 06.12.2007 și a obligat pârâtele ANAF –DGAMC și

ANV – DRAOV-SAFV-IMA să recunoască dreptul reclamantei la restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză, și să îi restituie, în solidar, această sumă;

- a omologat raportul de expertiză efectuat de către expertul X și a stabilit dreptul acestuia de a încasa efectiv onorariul de X lei, achitat în contul BLE de către reclamantă;

- a obligat părțile la X lei, reprezentând cheltuieli de judecată, către reclamantă.

Instanța de control judiciar nu poate împărtăși soluția pronunțată de judecătorul fondului, în raport de argumentele ce vor fi dezvoltate în continuare.

În primul rând, Înalta Curte apreciază că pentru dezlegarea problemelor deduse judecății se impune prezentarea câtorva considerații teoretice.

Puterea lucrului judecat este o prezumție legală, *iuris et de iure*, conform art. 1200 pct. 4 și art. 1202 alin. (2) C.civ. și o excepție de fond, peremptorie și absolută, în temeiul art. 166 C.proc.civ.

Ceea ce poate proba prezumția de lucru judecat ca mijloc de probă (*factum probans*) ar fi chestiunea pe care instanța a decis-o (*factum probandum*).

Dreptul la acțiune este paralizat atunci când este pornită o nouă judecată care are aceleași elemente (părți, obiect și cauză) cu cele care au făcut obiectul unui proces anterior, tranșat irevocabil, prezumându-se că ceea ce s-a statuat deja corespunde realității raporturilor juridice dintre părți.

Din acest motiv, în relația dintre părțile procesului (unde se și pune problema interzicerii celei de-a doua acțiuni pe calea excepției lucrului judecat) se poate aprecia că prezumția instituită de art. 1200 pct. 4 C.civ. are o valoare absolută.

Așadar, prezumția de lucru judecat înseamnă că ceea ce s-a rezolvat jurisdicțional într-un prim litigiu va fi opus, fără posibilitatea dovezii contrare, într-un proces ulterior, care are legătură cu chestiunea de drept sau cu raportul juridic deja soluționat.

Prezumția de lucru judecat reprezintă manifestarea pozitivă a autorității de lucru judecat – ceea ce a fost dezlegat jurisdicțional nu mai poate fi combătut - și constituie, alături de excepția lucrului judecat, instrumentul juridic menit să servească instituției lucrului judecat, care are la bază două reguli fundamentale: a) o acțiune nu poate fi judecată în mod definitiv decât o singură dată (*bis de eadem re ne sit actio*) și b) o constatare (în sensul de soluție privind raporturile juridice deduse judecătii) făcută printr-o hotărâre judecătorească este prezumată a exprima adevărul și nu trebuie să fie contrazisă de o altă hotărâre (*res iudicata pro veritate accipitur*).

Potrivit art. 1201 C.civil, "este lucru judecat când a doua cerere în judecată are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcute de ele și în contra lor în aceeași calitate."

Această triplă identitate de elemente face să funcționeze excepția puterii de lucru judecat, care paralizează cea de-a doua acțiune introdusă în condiții identice cu una anterioară rezolvată irevocabil.

În principiu, identitatea de obiect (*eadem res*) presupune formularea aceleiași pretenții, nu numai cu referire la obiectul material, ci și la dreptul subiectiv care poartă asupra acestuia.

Cauza reprezintă fundamentul (actul sau faptul juridic material) pe care se sprijină dreptul a cărei valorificare se urmărește prin intermediul acțiunii, împreună cu împrejurările de fapt care au generat promovarea acțiunii. Ea nu se confundă cu dreptul subiectiv civil sau de altă natură a cărei valorificare se urmărește prin demersul judiciar, ea fiind reprezentată de titlul, de izvorul dreptului respectiv.

Identitatea de părți (*eadem condicio personarum*), ca element al puterii de lucru judecat, presupune existența acelorași părți în aceeași calitate juridică, pentru că ceea ce este judecat între două persoane nu poate profita și nici nu poate dăuna terților (*res inter alios iudicata aliis neque nocere, neque prodesse potest*).

În concluzie, reținem că scopul instituției juridice analizate se realizează prin intermediul celor două mijloace diferite în care se



concretizează funcția lucrului judecat: prezumția și excepția lucrului judecat.

După cum s-a arătat anterior, prezumția operează atunci când în al doilea proces se pune o problemă soluționată printr-o hotărâre anterioară. Ea nu presupune o identitate de acțiuni, ci doar de chestiuni juridice litigioase.

De aceea, prezumția nu oprește judecata celei de a doua acțiuni, ci doar ușurează sarcina probațiunii, aducând în fața instanței constatări ale unor raporturi juridice făcute cu ocazia judecății anterioare de care trebuie să se țină seama.

Excepția lucrului judecat corespunde funcției extinctive (negative) a lucrului judecat. Ea împiedică o nouă judecată în fond și asigură lipsa de contradicții între dispozitivele hotărârii.

În al doilea rând, Înalta Curte nu poate primi susținerea făcută de intimată în sensul că în cauza de față au fost aduse în discuție două proceduri administrative total distincte, independente, respectiv: a) procedura de restituire accize (care vizează cererea de restituire formulată de societate la data de 05.12.2007 pentru suma de X lei); b) procedura generală de inspecție fiscală accize derulată de organul fiscal (finalizată cu emiterea RIF și a deciziei de impunere).

Argumentele avute în vedere de instanța de control judiciar sunt următoarele:

Într-adevăr, intimata a formulat două contestații administrativ-fiscale:

- cea înregistrată la DRAOV București cu nr. X din 22.04.2009, având ca obiect "anularea procesului-verbal nr. X din 23.03.2009 emis de către ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București"

- cea înregistrată la ANAF cu nr. X din 06.05.2009, având ca obiect "obligarea DGAMC să soluționeze cererea de restituire accize nr. X/ 05.12.2007".

Însă, deși au fost depuse la autorități publice distincte și au o titulatură diferită, prin promovarea lor autorul a urmărit aceeași

finalitate juridică, respectiv aceea de soluționare favorabilă a cererii de restituire accize nr. X din 05.12.2007.

În aceeași ordine de idei, Înalta Curte reține, pe de o parte, faptul că pentru rezolvarea cererii de restituire accize nr. X din 05.12.2007, în urma solicitării DGAMC, prin adresa nr. X din data de 02.04.2008, a fost efectuată o inspecție fiscală parțială, finalizată prin încheierea procesului-verbal nr. X din 23.03.2009 de către ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București.

Pe de altă parte, tot la cererea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, materializată prin aceeași adresă nr. X din data de 02.04.2008, în perioada 11 august 2008 – 28 februarie 2009, a fost desfășurată la sediul intimitei o inspecție fiscală asupra accizelor în urma căreia a fost întocmit raportul de inspecție fiscală nr. X din 25.03.2009 (filele 175-191 vol. I CAB).

Relevant pe chestiunea analizată este faptul că cele două inspecții fiscale au fost făcute de către aceeași echipă de control care a întocmit actele anterior nominalizate la două zile distanță.

Mai mult decât atât, în preambulul RIF nr. X din 25.03.2009 se arată în mod explicit faptul că inspecția fiscală a fost solicitată de DGAMC, *"cu adresa nr. X din data de 02.04.2008, în urma cererilor contribuabilului nr. X/ 05.12.2007, nr. X/16.01.2008 și nr. X/13.03.2008."*

Perioada verificată a fost 04.05.2004 – 31.12.2007 și a vizat și cantitatea de produse retrase din consum și restituite în antrepozitul intimitei, pentru care partea solicită restituirea accizelor.

Așadar, contrar celor susținute de către societatea intimată, în cadrul RIF nr. X din 25.03.2009 a fost analizată și cererea de restituire accize nr. X/ 05.12.2007.

În baza acestui raport a fost ulterior emisă decizia de impunere nr. X din 25.03.2009 prin care s-a stabilit în sarcina societății intimite obligații fiscale suplimentare în sumă de X lei, cu titlu de accize aferente țigarilor returnate, precum și majorări de întârziere în sumă de X lei.

Ca atare, pentru rezolvarea cererii de restituire accize s-a derulat aceeași procedură administrativ-fiscală.

De altfel, chiar intimată, în notele scrise depuse la dosar (fila 59 ICCJ), a arătat că *"procedura generală de inspecție fiscală accize a inclus emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală"*.

În al treilea rând, Înalta Curte consideră că prin hotărârea judecătorească pronunțată în dosarul nr. 11562/2/2009 a fost dezlegată sub toate aspectele chestiunea juridică litigioasă.

Mai precis, este vorba de manifestarea efectului pozitiv al puterii de lucru judecat și de prezumția legală conform căreia realitatea raportului juridic dintre părți este exprimată de hotărârea judecătorească pronunțată de așa manieră încât ea nu poate primi dovada contrară.

Cu alte cuvinte, în cel de-al doilea proces se opune efectul pozitiv al lucrului judecat anterior, neputându-se contesta ceea ce o instanță a tranșat deja.

Raportul de drept fiscal supus judecății are ca temei refuzul, considerat de intimată nejustificat, de restituire a sumei de X lei, achitate cu titlu de accize pentru produse din tutun retrase din consum.

Însă, după cum s-a explicat în cele de mai sus, în cadrul RIF nr. X din 25.03.2009 a fost analizată și cererea de restituire accize nr. X/ 05.12.2007.

*Curtea de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. X din 09.11.2010, a respins excepția inadmisibilității cererii de obligare a ANV la plata sumei de X lei, precum și acțiunea reclamantei, astfel cum a fost precizată, având ca obiect anularea deciziei nr. 453/15.12.2009 emisă de ANAF – DGSC; anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. X din 25.03.2009 și a deciziei de impunere nr. X din 25.03.2009; exonerarea societății de la plata sumei totale de X lei, compusă din X lei reprezentând accize, X lei reprezentând majorări de întârziere și X lei reprezentând penalități de întârziere; obligarea ANV la achitarea efectivă, în termen de 10 de zile de la pronunțarea hotărârii, a sumei achitate de către reclamantă în quantum total de X lei, actualizată*

cu rata inflației, sub sancțiunea amenzii și a plății penalităților de întârziere.

*Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin decizia nr. 1252 din 07.03.2012, a respins recursul declarat de S.C. „X” S.R.L. împotriva sentinței anterior arătate, ca nefondat.*

În al patrulea rând, instanța de control judiciar apreciază că este nefondată excepția autorității de lucru judecat invocată de intimată în raport de decizia nr. 1781 din 24.03.2011 pronunțată de ICCJ în dosarul nr. 11563/2/2009.

În concret, instanța are în vedere că nu este îndeplinită tripla identitate de elemente, cerută de art. 1201 C.civil.

*Astfel, obiectul principal al acțiunii înregistrate sub nr.11563/2/2009 a fost "recunoașterea dreptului societății la restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză."*

Prin decizia nr. 1781 din 24.03.2011, Înalta Curte a obligat autoritatea pârâtă să soluționeze contestația intimății, înregistrată sub nr. X din 06.05.2009, în termen de 30 de zile de la pronunțare, sub sancțiunea plății unor penalități de întârziere și a amenzii prevăzute de art. 24 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, modificată.

Pentru punerea în executare a acestei hotărâri judecătorești a fost emisă de către ANAF – DGSC decizia nr. 131 din 12.04.2011 prin care s-a stabilit că este rămasă fără obiect contestația prin care intimata solicita obligarea DGAMC la soluționarea cererii de restituire a accizelor nr. X din 05.12.2007, ca urmare a emiterii deciziei de impunere nr. X din 25.03.2009 de către ANAF – DRAOV București.

*Obiectul cauzei de față este anularea deciziei nr. 131/12.04.2011 emisă de pârâta emisă de ANAF-DGSC, precum și recunoașterea dreptului reclamantei la restituirea sumei de X lei, achitată cu titlu de acciză.*

Pe aspectul analizat, este de observat faptul că instanța de control judiciar nu a obligat autoritatea pârâtă să admită cererea intimății de restituire a accizelor nr. X din 05.12.2007, ci doar să

pronunțe o soluția cu privire la aceasta, ceea ce s-a și realizat, ca efect al emiterii deciziei nr. 131/12.04.2011.

În raport de cele anterior arătate, din care rezultă că este fondat motivul de modificare reglementat de art. 304 pct. 9 C.proc.civ., Înalta Curte apreciază că nu se mai impune analizarea celorlaltor aspecte invocate în memoriile de recurs.

### ***3. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs***

Pe cale de consecință, Înalta Curte, în temeiul art. 312 alin. (1) – (3) C.proc.civ., coroborat cu art. 20 și art. 28 din Legea nr. 554/2004, modificată, va respinge excepția autorității de lucru judecat invocată de intimata S.C. „X” S.R.L., va admite recursurile, va modifica sentința și încheierea atacate, în sensul că va respinge acțiunea reclamantei, astfel cum a fost precizată.

## **PENTRU ACESTE MOTIVE**

### **ÎN NUMELE LEGII**

### **DECIDE:**

Respinge excepția autorității de lucru judecat invocată de intimata S.C. X S.R.L.

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Încheierii din 13 februarie 2012 și a sentinței civile nr. X din 18 octombrie 2012 ale Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și de Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București) împotriva sentinței civile nr. X din 18 octombrie 2012 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința și încheierea atacate, în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. X S.R.L., astfel cum a fost precizată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 13 martie 2014.

**JUDECĂTOR,**

**JUDECĂTOR,**

**JUDECĂTOR,**

X

X

X

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X

x