

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

Decizia nr.2716

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 9 iulie 2015

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

&&&

Pe rol se află soluționarea recursurilor declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile .X. din 26 martie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la data de 15 iunie 2015, încheiere care face parte integrantă din prezenta decizie, când, având nevoie de timp pentru deliberare, Înalta Curte a amânat pronunțarea pentru datele de 29 iunie 2015 și, ulterior, 9 iulie 2015, hotărând următoarele:

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 .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta Societatea Comercială .X. .X. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția

Națională de Administrare Fiscală și Autoritatea Națională a Vămilelor .X. solicitând instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța în cauză să dispună anularea Deciziei de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

La data de 17.01.2012, reclamanta a depus la dosar *cerere modificatoare și completatoare la acțiunea introductivă de instanță* prin care a solicitat anularea Deciziei de restituire a accizelor nr. .X./17.10.2012 și a Procesului-verbal de control nr. .X./10/15.10.2012, în ceea ce privește suma de .X. lei, respinsă la restituire.

La data de 05.04.2012, reclamanta a depus la dosar *cerere completatoare* prin care a solicitat anularea deciziei nr. 130/14.03.2012, întrucât a desființat Decizia de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și a dispus încheierea unui nou act administrativ-fiscal.

La data de 30.05.2013, reclamanta a formulat o altă *cerere completatoare la cererea de chemare în judecată* prin care a solicitat și anularea deciziei nr.130/26.04.2013 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Prin întâmpinările depuse la dosar, pârâtele au solicitat respingerea acțiunii reclamantei.

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

2. Soluția instanței de fond

Curtea de Apel .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. 81 din 26.03.2014, a admis acțiunea reclamantei, astfel cum a fost modificată, și, în consecință:

- a anulat în parte Decizia nr. 130/14.03.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește punctul nr. 1, referitor la anularea deciziei de restituire a accizelor nr. .X./12.01.2011; Decizia de restituire a accizelor nr. .X./17.10.2012;

Procesul-verbal de control nr. .X./10/15.10.2012, pentru suma de .X. lei, precum și orice acte subsecvente referitoare la aceeași sumă de bani;

- a anulat în totalitate Decizia de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011, precum și Decizia de soluționare a contestației nr.130/26.04.2013 împotriva deciziei de restituire a accizelor nr..X./17.10.2012;

- a obligat pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală să restituie reclamantei suma de .X. lei, reprezentând acciză, și să îi plătească suma de .X. lei, cu titlu de dobânzi.

Pentru a pronunța o asemenea soluție, primă instanță a reținut următoarele:

Prevederile pct. 3 și 7 din Anexa nr. 1, Cap.1, Secțiunea nr. 1 din Ordinul M.E.F. nr. 420/2007 - invocate de autoritățile pârâte pentru a refuza restituirea accizei solicitată de societatea reclamantă - cuprind norme imperative, în condițiile în care normele în aplicarea cărora au fost emise au un caracter dispozitiv, întrucât lasă la dispoziția contribuabililor posibilitatea de a se adresa pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală în vederea restituirii accizei cel mai devreme, trimestrial, și cel mai târziu în termen de 5 ani, începând cu anul următor celui în care s-a născut dreptul la restituire.

În atare situație, prevederile pct. 3 din actul normativ anterior arătat sunt nelegale, întrucât sunt mai restrictive decât dispozițiile pct. 23.4 alin.(3) din H.G. nr. 44/2004, pentru aplicarea art. 201 alin. (l) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În opinia primei instanțe, reclamanta trebuie să beneficieze de restituirea accizei câtă vreme a dovedit, pe de o parte, că s-a aprovizionat cu motorină pe baza facturii de achiziție, înregistrată în contabilitate și achitată cu ordin de plată, iar pe de altă parte, că aceasta a fost utilizată drept combustibil pentru motor în producția de vapoare. În concret, este vorba despre aplicarea principiului neutralității măsurii fiscale, reglementat de art. 3 lit. a) din Codul Fiscal.

În speța de față, cantitatea de motorină achiziționată de reclamantă, pentru care s-au întocmit bonuri de consum, este de .X. kg.

Curtea a apreciat că prezintă relevanță faptul că societatea nu dispune de depozite pentru stocarea motorinei, iar aprovizionarea acesteia se face de la antrepozitarul fiscal direct pe navele pentru care se folosește motorina. În situațiile în care motorina astfel solicitată este mai mare decât cea efectiv folosită la nava în care a fost depozitată, cantitatea rămasă se repartizează pe o altă navă aflată în construcție, în baza bonurilor de restituire.

În condițiile în care pct. 23.4 alin. (3) din H.G. nr. 44/2004 este o normă dispozitivă, reclamanta a uzat de dreptul de restituire a accizei după livrarea navei, iar nu trimestrial, tocmai pentru a avea o situație clară privind consumul corespunzător.

3. Recursurile declarate de pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs pârâtele, care au solicitat modificarea acesteia, în sensul respingerii acțiunii reclamantei, astfel cum a fost modificată.

Întrucât în memoriile de recurs au fost formulate motive de recurs comune, instanța de control judiciar va proceda la prezentarea și la analizarea acestora în mod grupat.

În motivarea căilor extraordinare de atac, încadrate în drept în dispozițiile art. 304 pct. 9 și art. 304¹ C.proc.civ., recurentele au susținut următoarele:

- soluția primei instanțe de "anulare în parte a Deciziei nr. 130/14.03.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește punctul nr. 1, referitor la anularea deciziei de restituire a accizelor nr. .X./12.01.2011; Decizia de restituire a accizelor nr. .X./17.10.2012; Procesul-verbal de control nr. .X./10/15.10.2012, pentru suma de .X. lei, precum și orice acte subsecvente referitoare la aceeași sumă de bani" nu poate fi pusă în executare; se are în vedere faptul că punctul nr. 1 din Decizia nr. 130/14.03.2012 nu privește Decizia de restituire a

accizelor nr. .X./17.10.2012 și Procesul-verbal de control nr. .X./10/15.10.2012;

- instanța de fond a dispus obligarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală la restituirea către reclamantă a sumelor de .X. lei, reprezentând acciză, și .X. lei, cu titlu de dobânzi, în condițiile în care expertiza efectuată în cauză a concluzionat în sensul că valoarea accizei ce ar trebui restituită este de .X. lei, valoarea accizei pentru care s-ar justifica refuzul pârâtei este de .X. lei, iar dobânda a fost calculată raportat la aceste sume;

- societatea intimată nu a respectat prevederile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Anexei 1 pct. 2 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Ordinul nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, precum și Anexei 1 pct. 2 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile, aprobate prin Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile;

- în raportul de expertiză s-a consemnat faptul că intimata a întocmit bonurile de consum pentru toată motorina alocată unei comenzi, iar nu pe măsura eliberării acesteia în consum, situație în care societatea nu a putut justifica consumul efectiv pe fiecare perioadă în parte;

- fișele de consum combustibil prezentate de societate nu au numere de înregistrare atribuite la data întocmirii acestora și nu stau la baza înregistrării consumului de motorină în contabilitate;

- instanța de fond nu a sancționat conduita intimatei care nu a respectat dispozițiile pct. 7 Cap. I din Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, aprobată prin Ordinul nr. 420/2007, precum și pe cele ale pct. 23.4 lit. c) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Apărările formulate în cauză

4.1. *Intimata Societatea Comercială .X. .X. a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate pentru argumentele prezentate în mod detaliat la filele 27-35 dosar ICCJ.*

4.2. *Recurenta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a depus răspuns la întâmpinarea intimitei în care a arătat faptul că se impune admiterea recursului pe care l-a promovat în cauză, în condițiile în care societatea nu a depus cererea de restituire a accizelor trimestrial, după cum prevede Codul fiscal, și nu putea solicita restituirea accizelor pentru o perioadă controlată anterior.*

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Analizând sentința atacată, prin prisma criticilor formulate de recurente și a apărărilor expuse în întâmpinarea intimitei, dar și din oficiu, în baza art. 304¹, Înalta Curte apreciază că recursurile sunt fondate, în limitele și pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

1. Argumentele de fapt și de drept relevante

Controlul judiciar declanșat de recurenta–reclamantă are ca obiect verificarea legalității:

- procesului-verbal de control nr. .X./29.11.2010 emis de ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.;

- deciziei de restituire accize nr. .X./12.01.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili;

- deciziei nr.130/14.03.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

- procesului-verbal de control nr. .X./10/15.10.2012 emis de ANV - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.;

- deciziei de restituire accize nr. .X./17.10.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili;

- deciziei nr.130/26.04.2013 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Prima instanță a admis acțiunea reclamantei, pentru argumentele prezentate rezumativ la pct. I.2 din decizia de față.

Instanța de control judiciar apreciază că această soluție este parțial corectă.

Reevaluând ansamblul materialului probator în cauză prin prisma dispozițiilor legale incidente și răspunzând la criticile formulate în cadrul memoriilor de recurs, dar și la apărările expuse în cuprinsul întâmpinării, Înalta Curte reține următoarele:

II.1.1. Etapele procedurii administrativ-fiscale

Prin cererea S.N. Damen .X. S.A. nr..X./22.01.2010, înregistrată la registratura D.G.A.M.C. sub nr. .X./22.01.2010, intimata a solicitat restituirea accizelor în sumă de .X. lei pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.11.2007 - 31.12.2009 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr comandă: .X..

La cererea de restituire a accizelor, intimata a anexat documentația necesară.

Prin *procesul-verbal de control nr. .X./29.11.2010*, ANV- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a propus respingerea la restituire a sumei de .X. lei, reprezentând accize, pentru următoarele motive:

- perioada cuprinsă în cererea de restituire accize nu respectă prevederile art. 3 din O.M.E.F. nr. 420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate pentru care se acordă scutire indirectă;

- perioada 01.11.2007 - 31.12.2009 a făcut obiectul altor cereri de restituire accize care au fost soluționate prin verificare de către organele de inspecție fiscală.¹

Prin *decizia de restituire accize nr. .X./12.01.2011* emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a fost respinsă cererea societății intimată, fiind preluate argumentele de fapt și de drept

¹ A se vedea filele 20-25 vol. I dosar fond

expuse în procesul-verbal de control anterior nominalizat, ce a stat la baza adoptării sale.²

Prin *decizia nr. 130/14.03.2012* emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost admisă contestația intimată și, în consecință, s-a dispus, printre altele, desființarea deciziei de restituire accize nr. .X./12.01.2011 și obligarea organului competent să procedeze la reanalizarea cauzei.³

La adoptarea soluției, autoritatea fiscală a avut în vedere următoarele argumente:

- depunerea cererii de restituire în afara termenului prevăzut de O.M.E.F. nr. 420/2007 atrage decăderea contribuabilului din dreptul de a beneficia de restituirea accizelor pentru motorină, indiferent de utilizarea dată de operatorul economic acestui produs petrolier;

- argumentul societății potrivit căruia aceasta a uzat de dreptul de restituire a accizei după livrarea navei, iar nu trimestrial, în scopul de a avea o situație clară privind consumul corespunzător fiecărei nave, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației pentru că este în dezacord cu prevederile legale aplicabile;

- cererea de restituire accize a fost depusă în termen doar pentru motorina consumată în perioada 01.10.2009 - 31.12.2009, însă aceasta nu poate fi defalcată, întrucât la dosarul contestației nu este prezentată o situație detaliată a motorinei consumate în perioada 01.11.2007 - 31.12.2009, motiv pentru care se impune refacerea controlului.

După reverificare, a fost întocmit *procesul-verbal de control nr. .X./10/15.10.2012* în care s-a consemnat faptul că intimata este în drept să solicite acciza aferentă pentru cantitatea totală de .X. kg de motorină, achiziționată pentru testarea mentenanța motoarelor și echipamentelor aflate la bordul navelor aflate în construcție, identificate prin comanda .X. și comanda .X., în cuantum de .X. lei.

2 A se vedea fila 18 vol. I dosar fond

3 A se vedea filele 141-163 vol. I dosar fond

Temeiurile juridice avute în vedere de emitentul actului au fost următoarele: art. 206⁶⁰ pct. 1 lit. f) din Codul fiscal, pct. 113.4 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 7 din Ordinul M.E.F. nr. 420/2007.⁴

Prin *decizia de restituire accize nr. .X./17.10.2012*⁵ emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a fost admisă cererea intimă pentru suma de .X. lei, fiind preluate argumentele de fapt și de drept expuse în procesul-verbal de control anterior nominalizat, ce a stat la baza adoptării sale.

Prin *decizia nr. 130/26.04.2013*⁶ emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a respins ca neîntemeiată contestația intimă, în motivare reținându-se, în esență, că depunerea cererii de restituire la organul fiscal competent în afara termenului reglementat de pct. 7 din Ordinul M.E.F. nr. 420/2007 echivalează cu nerespectarea uneia dintre condițiile sub care a fost prevăzută restituirea de accize aferente cantităților de motorină utilizate în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței vapoarelor.

II.1.2. Sunt nefondate criticile recurentelor referitoare la faptul că prima instanță a interpretat și a aplicat greșit dispozițiile normative ce vor fi redată în continuare.

- Art. 201 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: *“Sunt scutite de la plata accizelor (...) combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor.”*⁷

- Pct. 23.4 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

4 A se vedea filele 385-387 vol. I dosar fond.

5 Act aflat la filele 383-384 vol. I dosar fond.

6 A se vedea filele 9-16 vol. II dosar fond.

7 Forma în vigoare în perioada de referință

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

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

(3) Trimestrial, operatorii economici pot solicita compensarea/restituirea accizelor, potrivit prevederilor Codului de Procedură Fiscală.

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

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

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

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

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

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

- pct. 3 din Anexa nr. 1, Cap. I, Secțiunea I din Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, aprobată prin Ordinul M.E.F. nr. 420/2007, conform căruia “pentru cazurile prevăzute la pct. 7, alin. (1) din prezenta secțiune, cererea de

restituire se depune trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se solicită restituirea."

- pct. 7 din același act normativ, conform căruia *"în cazul scutirilor acordate indirect, în condițiile pct. 23.4 din normele metodologice, pentru utilizatorii produselor energetice, în scopurile prevăzute la art. 201 alin. (1) lit. f) și g) din Codul fiscal, cererea de restituire este însoțită de documentația prevăzută la pct. 23.4 alin. (4) din normele metodologice."*

După cum s-a prezentat în cele de mai sus, unul dintre motivele pentru care a fost respinsă cererea de restituire a accizelor formulată de societatea intimată se referă la faptul că perioada 01.11.2007 - 31.12.2009 a făcut obiectul altor cereri de restituire accize care au fost soluționate prin verificare de către organele de inspecție fiscală, fiind încălcate prevederile art. 96 alin. (2) C.proc.fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare,⁸ conform cărora *"la contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior (...)"*

Înalta Curte nu poate primi punctul de vedere exprimat de autoritățile recurente: din interpretarea dispozițiilor pct. 23.4 alin. (4) din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, rezultă că restituirea accizei achitate de societate în regim de scutire indirectă presupune verificarea documentelor prevăzute în mod expres în actul normativ, aferente cererii de restituire, iar nu a înregistrărilor în contabilitate aferente unei anumite perioade.

În întâmpinarea aflată la filele 60-70 vol. I dosar fond, pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a precizat în mod expres faptul că perioada cuprinsă în cererea de restituire accize dedusă judecății în prezenta cauză, respectiv 01.11.2007 - 31.12.2009, a mai făcut obiectul următoarelor cereri de restituire:

- cererea nr. .X./25.01.2008, aferentă perioadei 01.05.2007 - 24.12.2007, pentru cantitatea de .X. kg motorină achiziționată în vederea testării motoarelor ce echipează navele .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei;

⁸ Forma în vigoare în perioada de referință.

- cererea nr. .X./27.11.2008, aferentă perioadei 30.11.2007 - 30.05.2008, pentru cantitatea de .X. kg motorină achiziționată în vederea utilizării la navele remorcher .X., macara plutitoare Vulcan și șalupa Felix, din dotarea șantierului, cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei;

- cererea nr. .X./27.11.2008, aferentă perioadei 20.09.2008 - 20.11.2008, pentru cantitatea de .X. kg motorină achiziționată în vederea testării motoarelor ce echipază navele.X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei;

- cererea nr. .X./22.05.2009, aferentă perioadei 21.11.2008 - 20.05.2009, pentru cantitatea de .X. kg motorină achiziționată în vederea utilizării la producția navelor și testarea motoarelor cu care sunt echipate acestea, respectiv .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei.

Or, prin cererea înregistrată sub nr. .X./22.01.2010, intimata a solicitat restituirea accizelor în sumă de .X. lei pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.11.2007 - 31.12.2009 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr comandă: .X..

Din prezentarea de mai sus, rezultă cu evidență faptul că cererile de restituire accize vizează nave (identificate prin număr de comandă) diferite, care s-au construit în perioade diferite, neavând relevanță faptul că unele dintre aceste perioade se suprapun, în condițiile în care se verifică cererea de restituire accize, adică se efectuează un control fiscal pentru verificarea faptică și documentară a unei astfel de cereri, iar nu inspecția fiscală a unei perioade.

Înalta Curte constată că al doilea motiv pentru care a fost respinsă cererea de restituire a accizelor formulată de societatea intimată vizează încălcarea pct. 23.4 alin. (3) și (5) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pe cele ale pct. 3 din Anexa nr. 1, Cap. I, Secțiunea I din Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru

care se acordă scutire indirectă, aprobată prin Ordinul M.E.F. nr. 420/2007.

Concret, în opinia recurentelor, societatea este decăzută din dreptul de a mai cere restituirea accizei, întrucât depunerea cererii de restituire la organul fiscal competent în afara termenului prevăzut în textele normative anterior individualizate, respectiv trimestrial, echivalează cu nerespectarea uneia dintre condițiile sub care a fost prevăzută restituirea de accize aferentă cantităților de motorină utilizată în domeniul producției, dezvoltării testării și mentenanței vapoarelor, motiv pentru care operatorul economic nu mai poate pretinde organului fiscal restituirea accizelor.

Instanța de control judiciar nu poate primi interpretarea juridică propusă de autoritățile recurente pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

În primul rând, la pct. 23.4 alin. (3) din H.G. nr. 44/2004 se menționează că *“trimestrial operatorii economici pot solicita compensarea, restituirea accizelor, potrivit prevederilor Codului de Procedură Fiscală.”* (sb. ns)

Includerea cuvântului *“pot”* în text indică o normă dispozitivă care lasă la aprecierea beneficiarului posibilitatea de a-și exercita un drept recunoscut de lege, respectiv de art. 201 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Ca atare, fiind vorba despre o norma dispozitivă, solicitarea trimestrială, fiind prevăzută în favoarea contribuabilului, nu exclude posibilitatea acestuia de a solicita restituirea accizei în termenul reglementat de art. 135 C.proc.fiscală, adică în termenul de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.

De altfel, este de observat și faptul că art. 201 alin. (1) lit. f) din Codul Fiscal nu prevede un termen pentru formularea cererii de restituire a accizelor.

Așadar, dispozițiile cu caracter imperativ cuprinse la pct. 3 din Anexa nr. 1, Cap. I, Secțiunea I din Ordinul M.E.F. nr. 420/2007 vin în contradicție cu cele cuprinse în art. 135 C.proc.fiscală și în pct.

23.4 alin. (3) din H.G. nr. 44/2004, motiv pentru care Înalta Curte va da eficiență normei cu forță juridică superioară.

Un argument suplimentar în sprijinul soluției este acela că nici în H.G. nr. 44/2004 și nici în Ordinul M.E.F. nr. 420/2007 nu se prevede o sancțiune în cazul nerespectării termenului de depunere a cererii de restituire accize.

În altă ordine de idei, Înalta Curte reține că *recurentele au invocat argumente suplimentare în sprijinul refuzului de restituire a accizei solicitate de intimată* atât prin întâmpinarea depusă la fond cât și în cadrul memoriilor de recurs. În concret, este vorba despre faptul că intimata:

- întocmește NIR-uri la momentul recepției motorinei achiziționate în gestiunea societății, denumită generic magazie, iar nu la recepția acesteia pe navele aflate în lucru;

- întocmește bonuri de consum la momentul în care motorina achiziționată este încărcată pe nave, înregistrând în baza acestora cheltuiala aferentă în debitul contului 6022 - cheltuieli pentru combustibili, concomitent cu înregistrarea cantitativ și valoric pe creditul contului 3022 a cantității ieșite din gestiune;

- întocmește bonurile de consum cu ocazia alimentării navelor, însă nu întocmește documentele de evidență din care să rezulte modul de gestionare și utilizare a motorinei pe nave și nu poate prezenta date reale în ceea ce privește consumurile de motorină aferente perioadei și scopului pentru care se solicita restituirea accizei; - anexează la cererile de restituire fișe de consum combustibil (motorină cu acciză, motorină pentru probe) în care sunt specificate: numărul orelor de funcționare al motoarelor, consumul specific, stabilit în funcție de fișa tehnică de consum a echipamentului și consumul total;

- întocmește fișa de consum combustibil la finalizarea producției și testării fiecărei nave în parte și nu are în susținere documente din care să rezulte realizarea efectivă a operațiunilor de producție, dezvoltare, testare și mentenanță a navelor;

- la sfârșitul perioadei pentru care solicită restituirea accizei, nu efectuează regularizarea consumului real de motorină prin

înregistrarea acestuia în baza fișelor de consum întocmite; ca atare, fișele de consum nu sunt documente înregistrate și nu pot avea calitatea de document justificativ.

Înalta Curte apreciază că nu pot fi luate în apreciere motivele suplimentare mai sus arătate, în condițiile în care acestea nu au fost nominalizate în cuprinsul actelor administrative deduse judecății, ci au fost invocate pentru prima dată în fața instanței de fond.

Mai mult decât atât, în procesele-verbale de control analizate în cauză, precum și în decizia nr.130/14.03.2012⁹ s-a menționat faptul că societatea intimată a prezentat documentația necesară pentru restituirea accizei solicitate, respectiv: situația cu cantitățile de motorină folosite la atestarea navelor, copii după facturile de achiziție a motorinei, tabelul .X. și .X., centralizare ordine de plată prin care au fost efectuate plățile accizelor aferente livrărilor de motorină către societate, în perioada noiembrie 2007 - decembrie 2009, ordine de plată a facturilor de motorină, Fișele de consum motorină ale navelor și note de intrare-recepție.

De asemenea, în ceea ce privește îndeplinirea de către intimată a condițiilor impuse de prevederile pct. 23.4 alin. (4) din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în raportul de expertiză contabilă administrat în cauză au fost consemnate următoarele aspecte:

- achizițiile de motorină pentru motor din perioada 09.05.2008 - 20.10.2009 s-au efectuat de la antrepozite fiscale;

- motorina a fost utilizată în domeniul producției, dezvoltării, atestării și mentenanței vapoarelor, așa cum rezultă din bunurile de consum;

- societatea a aprobat achizițiile de motorină cu facturi fiscale în care acciza este evidențiată distinct;

- cantitatea de motorină efectiv aprovizionată însumează .X. kg;

- cantitatea de motorină achiziționată pentru care s-au depus de către intimată cereri de achiziție către DJAOV .X. însumează .X. kg;

⁹ A se vedea filele 23, 295, 304, 386-387 vol. I dosar fond.

- cantitatea de motorină pentru care s-a achitat de către intimată acciza, însumează .X. kg (diferența față de cantitatea achiziționată rezultă din faptul că pentru factura .X. din 26.02.2009, încadrată la comanda .X., nu au putut fi identificate documentele de plată);

-cantitatea de motorină achiziționată pentru care exista bonuri de consum pentru comenzile .X. însumează .X. kg (diferența față de cantitatea achiziționată rezultă din faptul că pentru un total de .X. kg motorină achiziționată în perioada 23-27 februarie 2009, la comanda .X., s-au identificat bonuri de consum doar pentru o cantitate de .X. kg;

- pentru cantitatea de .X. kg de motorină, achiziționată în regim de scutire indirectă, intimata este îndreptățită să i se restituie acciza în sumă de .X. lei.

Înalta Curte reține că aceste constatări ale expertului contabil se coroborează cu cele ale inspectorilor fiscali care au întocmit procesele-verbale de control anterior arătate.

Totodată, înscrisurile depuse la dosar de către intimată atestă prezentarea reală a datelor privitoare atât la consumul de motorină cât și la destinația efectivă acesteia, mai precis, combustibil pentru motor în producția de nave; ca atare, intimata este îndreptățită să beneficieze de restituirea accizei aferente costului de motorină aprovizionată și consumată în quantum de .X. lei.

Instanța de control judiciar apreciază că erorile de înregistrare în contabilitatea accizelor invocate de către autoritățile recurente nu pot conduce la refuzul restituirii accizei câtă vreme acestea au fost corectate și nu au influențat rezultatul fiscal al societății.

Celelalte neregularități de ordin procedural menționate de recurente nu pot conduce la pierderea dreptului intimatei la recuperarea accizei din moment ce partea a demonstrat că îndeplinește condițiile de substanță economică ale operațiunii care a dat naștere creanței sale asupra statului, sens în care s-a pronunțat, de altfel, și CJUE prin decizia dată în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 - Ecotrade SpA.

II.1.3. În fine, *Înalta Curte apreciază că sunt fondate criticile recurentelor referitoare la soluția pronunțată de prima instanță pe capătul de cerere având ca obiect acordarea dobânzilor din ziua următoare expirării termenului de 45 de zile de soluționare a cererii, prevăzut de art. 70 alin. (1) C.proc.fiscală.*

Într-adevăr, art. 124 alin. (1) din actul normativ anterior arătat stabilește că pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului reglementat de art. 70.

Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor, iar nivelul lor este cel stabilit de art. 120 alin. (7) C.proc.fiscală.

Însă, în speța de față, societatea intimată nu a făcut dovada că a formulat cererea de acordare a dobânzilor la autoritatea fiscală competentă să o soluționeze, respectiv că a urmat Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, aprobată prin Ordinul Ministrului finanțelor publice nr. 1899/2004.

2. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Pe cale de consecință, pentru considerentele expuse la punctul anterior din decizie, *Înalta Curte, în temeiul art. 20 și art. 28 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 312 alin. (1) – (3) C.proc.civ., va admite recursurile, va modifica sentința atacată, în sensul că va admite în parte acțiunea reclamantului, astfel cum a fost completată, va anula în parte actele administrative contestate în cauză și va obliga pârâta ANAF să restituie reclamantei suma de .X. lei, reprezentând accize.*

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DECIDE:

Admite recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. si Agenția Națională de

Administrare Fiscală împotriva sentinței civile .X. din 26 martie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată , în sensul că:

Admite în parte acțiunea formulată de reclamantul Șantierul Naval Damen .X., astfel cum a fost completată.

Anulează în parte:

-procesul- verbal de control nr..X. din 29.11.2010 emis de ANV- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.;

-decizia de restituire accize nr..X. din 12.01.2011 emisă de ANAF-DGAMC;

-decizia 130 din 14.03.2012 emisă de ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

-procesul- verbal de control nr..X./10 din 15.10.2012 emis de ANV –Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.;

-decizia de restituire accize nr..X. din 17.10.2012 emisă de ANAF-DGAMC.

-decizia nr.130 din 26.04.2013 emisă de ANAF- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Obligă pârâta ANAF să restituie reclamantei suma de .X. lei, reprezentând accize.

Respinge celelalte capete de cerere ca neîntemeiate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 9 iulie 2015.

XXXXX