

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

**D E C I Z I A nr. X**

**Dosar nr. 1X/2012**

**Ședința publică de la X2015**

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

**&&&**

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. „X” S.R.L. împotriva sentinței civile nr. X/2013 din X 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-reclamantă S.C. „X” S.R.L., prin avocat X și intimatele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală – X și Direcția X, prin consilier juridic X

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei de către magistratul asistent, după care, nemaifiind alte cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursul declarat.

Recurenta-reclamantă S.C. „X” S.R.L., prin avocat, solicită admiterea recursului și modificarea sentinței atacate în sensul admiterii acțiunii astfel cum a fost formulată, cu consecința anulării Deciziei nr. 259 din X 2012, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – X, anulării Deciziei de impune privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X 2011 și a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei, precum și a obligării intimatei-pârâte Direcția Generală Regională a X la restituirea sumei totale de X lei, achitată

în contul bugetului de stat, reprezentând accize și dobânzile aferente, pentru motivele prezentate pe larg în cererea de recurs.

În esență, arată că instanța de fond a înțeles în mod greșit raportul expertului și nu a luat în considerare raportul de inspecție fiscală, în care organul de control fiscal arată faptul că recurenta-reclamantă îndeplinește toate condițiile prevăzute de lege la efectuarea inventarierilor, imputându-se de către acesta doar faptul că societatea nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat accizele aferente plusurilor de produse petroliere constatate la inventarierile lunare și vândute ulterior.

Precizează că, în conformitate cu prevederile art. 176 alin. (3) Cod fiscal, pentru produsele energetice pentru care nivelul accizelor este stabilit la 1.000 lei volumul va fi măsurat la 15<sup>o</sup> C. Arată că, astfel, societatea recurentă datorează plata accizei o singură dată, la data exigibilității acesteia, la volumul măsurat la 15<sup>o</sup> C, iar pentru eventualele diferențe existente la momentul recepției, sau diferențe înregistrate ulterior la inventarieri, Codul fiscal nu mai prevede obligația plății accizei.

Susține faptul că acele cantități de produse accizabile, constatate în plus sau în minus la produsele accizabile ale căror accize au fost deja plătite, nu pot face obiectul dublei impuneri, din moment ce acestea se încadrează în erorile tolerate admise de lege, astfel că faptic acestea nu există.

Arată că solicită și acordarea cheltuielilor de judecată, conform dovezilor existente la dosarul cauzei.

Intimatele-pârâte, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca temeinică și legală, pentru argumentele prezentate pe larg în cuprinsul întâmpinării.

Cu privire la motivul de recurs prevăzut la pct. 6 al art. 304 Cod procedură civilă, în sensul că instanța de fond ar fi acordat ce nu s-a cerut, arată că acesta este lipsit de fundament juridic.

În ceea ce privește excepția prescripției dreptului organelor de control de a stabili o datorie la bugetul statului, solicită să se rețină că sunt aplicabile dispozițiile art. 91 din Codul de procedură fiscală.

Pe fondul litigiului, cu privire la plusurile constatate după momentul exigibilității, arată că în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 206<sup>21</sup> alin. 10 și art. 206<sup>6</sup> alin. 1 Cod fiscal, potrivit cărora, în cazul cantităților de produse petroliere constatate în plus, în urma inventarierilor lunare, momentul exigibilității accizelor este data înregistrării acestor cantități în evidențele contabile ale societății.

Referitor la capătul de cerere prin care recurenta solicită obligarea intimatelor-pârâte de rangul II la plata daunelor materiale, precizează că sunt aplicabile dispozițiile art. 117, art. 120 alin. 7 și art. 124 Cod procedură fiscală.

În conformitate cu dispozițiile art. 150 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte încheie dezbaterile și reține cauza spre soluționare.

## ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

*1. Cererea de chemare în judecată. Cadrul procesual.*

Prin acțiunea formulată, reclamanta S.C. X S.R.L. a chemat în judecată pe pârâții Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale X - Activitatea de Inspecție Fiscală și Agenția Națională de Administrare Fiscală - X, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună:

- anularea în totalitate a Deciziei nr.259/2012, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală -X, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de reclamantă sub nr. X.2011, ca netemeinică și nelegală;

- anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X 2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. X 2011 care a stat la baza emiterii deciziei, prin care reclamanta a fost obligată la plata accizelor stabilite suplimentar pentru benzină fără plumb și bioetilenă, pentru motorină și biodiesel și pentru gaz petrolier

licefiat, în sumă totală de X lei, sume la care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei, ca netemeinică și nelegală;

- obligarea pârâtei la restituirea sumei totale de X lei, achitată de reclamantă cu ordinele de plată nr. X și X la data de X 2012 și la plata de daune materiale reprezentând dobânzi de X% pe zi de întârziere, cu cheltuieli de judecată.

Pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale X a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii formulate de reclamantă ca fiind neîntemeiată, nefondată și neprobată, relativ la toate capetele cererii.

## *2. Hotărârea instanței de fond*

Prin sentința civilă nr. .X./2013 din 4 noiembrie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta S.C. X S.R.L. împotriva pârâtelor Direcția Generală Regională a Finanțelor X și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut că, urmare a controlului efectuat de către organele abilitate ale pârâtei la societatea reclamantă, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. X 2011, s-a stabilit că aceasta are obligații suplimentare în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei.

Apreciind că decizia de impunere este nelegală, reclamanta a formulat contestație, iar, prin decizia nr. 259 din data de X 2012, pârâta a respins contestația formulată ca fiind neîntemeiată.

În ceea ce privește susținerea reclamantei potrivit căreia un prim motiv de nelegalitate a actului administrativ fiscal contestat rezultă din neanalizarea de către pârâtă a excepției prescripției dreptului de a emite decizia de impunere pentru anul 2006, prima instanță a arătat că în cauză sunt atacate acte administrativ fiscale care evidențiază obligații fiscale ale reclamantei, supuse reglementărilor art. 91 Cod procedură fiscală, astfel că termenul de prescripție al dreptului de a stabili aceste datorii bugetare este de 5

ani. A reținut instanța de fond că, în speță, termenul amintit anterior nu a fost depășit, susținerile contrare fiind nefondate.

Curtea a mai reținut că, deși inspectorii fiscali ai pârâtei au verificat importuri de produse petroliere, obiectul inspecției fiscale îl constituie respectarea regimului accizelor de către reclamantă pe teritoriul național, reglementat de Codul fiscal. Mai mult, rezultatul inspecției fiscale s-a concretizat în accize de plată la bugetul de stat, precum și accesoriile aferente acestora, iar nu în drepturi vamale de import.

S-a reținut în considerentele sentinței atacate că probele administrate în cauză evidențiază împrejurarea că în perioada supusă controlului reclamanta a achiziționat produse specifice obiectului de activitate (motorină, benzină, gaz petrolier lichefiat) în regim suspensiv de accize, din antrepozite fiscale aflate în țări membre UE, livrate către depozitul din comuna X, județul X, respectiv X, județul X și că, în perioada 01.01.2007-31.12.2010, reclamanta a fost înregistrată ca operator autorizat să primească produse accizabile în regim suspensiv, recepția cantitativă fiind efectuată de aceasta, iar plata accizelor aferente s-a efectuat până la data de 25 a lunii următoare celei în care au fost recepționate produsele.

Pentru a verifica dacă produsele astfel livrate au fost corect recepționate și evidențiate în contabilitatea reclamantei, Curtea a dispus efectuarea unei expertize fiscale, iar, prin concluziile formulate, expertul a evidențiat faptul că reclamanta a procedat la recepția cantitativă a produselor comercializate ulterior, depozitele din comuna .X., județul .X., respectiv .X., județul .X., nefiind antrepozite fiscale.

Curtea a reținut afirmația expertului potrivit căreia reclamanta a efectuat lunar inventarierea gestiunii produselor, iar în perioada supusă controlului au existat atât minusuri, cât și plusuri în gestiune, care, însă, au fost evidențiate ca atare.

Curtea a observat că în raportul de expertiză întocmit expertul vorbește despre existența unor erori tolerate și care, din perspectiva acestuia, pot fi justificate de prevederile NML 007 din X.2005,

admise de studiul .X. S.A., studiu întocmit la cererea reclamantei în scopul reglementării consumurilor tehnologice prevăzute de Ordinul nr. 1654/2004, care susține că în procesul de depozitare, manipulare, distribuție și transport a produselor petroliere, există pierderi tehnologice, iar volumul acestor pierderi se poate încadra într-o eroare de +/-0,X%.

Instanța de fond a apreciat că aceste valori pot fi admise drept erori tolerate, însă este esențial ca ele să fie aplicate cu respectarea tuturor dispozițiilor legale incidente, respectiv este esențial ca, atunci când se stabilesc aceste erori tolerate, ele să fie calculate prin raportare la cantitatea reală de produse petroliere existente.

Curtea a reținut că din expertiza efectuată rezultă că reclamanta a efectuat lunar inventarierea produselor petroliere din cele două depozite, că au existat minusuri la un depozit (cel din .X.) și plusuri pentru celălalt, că, deși compensarea acestor plusuri cu minusurile constatate era posibilă, reclamanta nu a respectat normele legale aplicabile la compensare, compensând plusuri dintr-o gestiune cu minusuri din alta, ceea ce nu este legal.

Astfel, Curtea a reținut că reclamanta nu a respectat regulile aplicabile pentru astfel de compensări, stabilite de prevederile OMFP nr. 1753/2004 și nr. 2861/2009.

În aceste condiții, Curtea a apreciat că toate calculele efectuate de către expert nu prezintă relevanță juridică, întrucât acestea au drept temei evidențe contabile care nu corespund realității, întrucât iau în calcul sume rezultate din efectuarea unor operațiuni contabile (compensarea) nelegale.

În consecință, curtea a arătat că, pentru aceste argumente, deși nu se neagă de către instanță dreptul reclamantei de a beneficia de aplicarea unor erori tolerate care se încadrează în NML 007/2005, obligațiile de plată stabilite suplimentar nu pot fi reconsiderate.

Curtea a mai reținut că plusurile de produse petroliere au fost introduse în stocurile de marfă, rezultând astfel cantități mai mari de mărfuri spre vânzare și, prin urmare, inventarierea lunară au constatat plusuri de produse petroliere, după momentul exigibilității accizelor, fără însă a specifica de unde provin plusurile

respective, reclamanta procedând la înregistrarea acestora în contabilitate.

Coroborând dispozițiile art. 163 lit. j (în forma în vigoare la data de 01.04.2010) din Codul Fiscal, potrivit cărora operatorul înregistrat nu poate deține sau expedia produse în regim suspensiv, cu dispozițiile art. 206<sup>29</sup>alin. (2) din Codul fiscal, potrivit cărora destinatarul înregistrat nu are dreptul de a deține sau de a expedia produse accizabile în regim suspensiv de accize, Curtea a reținut că reclamanta, în calitate de operator și destinatar al produselor petroliere, nu putea deține sau expedia produse accizabile dacă acciza nu a fost plătită. Cum în speță, inventarierea efectuată au stabilit existența unor plusuri în gestiune, instanța a apreciat că reclamanta avea obligația de a plăti accizele aferente acestora, susținerile contrare fiind nefondate.

Curtea a apreciat că sunt nefondate și apărările potrivit cărora modalitatea de inventariere aleasă de reclamantă este în măsură să denatureze rezultatele cantitative.

Astfel, Curtea a constatat că, potrivit O.M.F.P. nr. 2861/2009, rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității. Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, respectiv:

- bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă.

- bunurile constatate în plus se evaluează și se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare.

A concluzionat instanța de fond că, în cazul inventarierii lunare, diferențele de inventar constatate într-o lună nu pot fi compensate cu diferențele de inventar constatate într-o alta lună și,

ca atare, operațiunile contabile efectuate de reclamantă sunt nelegale și se impune a fi înlăturate.

În ceea ce privește susținerea reclamantei, potrivit căreia actul administrativ fiscal contestat este nelegal întrucât exigibilitatea accizelor a intervenit la momentul recepției produselor accizabile și nu mai poate interveni la momentul inventarierii, Curtea a apreciat că toate cantitățile constatate în plus, în urma inventarierilor lunare efectuate, reprezintă produse accizabile deținute de societate peste cantitățile achiziționate și recepționate, iar pentru aceste cantități momentul exigibilității accizelor este data înregistrării acestor cantități în evidențele contabile ale societății, respectiv momentul în care s-a procedat la înregistrarea cantităților suplimentare de combustibili în evidențele contabile și nu atunci când au fost recepționate.

Astfel, Curtea a reținut că exigibilitatea nu poate interveni ulterior momentului recepției produselor achiziționate, întrucât, potrivit art. 206<sup>7</sup> alin. 3 lit. a) din Codul fiscal, în cazul destinatarului înregistrat, exigibilitatea accizelor intervine în momentul recepției produselor, iar pentru cantitățile constatate în plus în urma inventarierilor lunare, momentul exigibilității accizelor este data înregistrării acestor cantități în evidențele contabile ale societății.

Instanța de fond a apreciat ca fiind nefondate și apărările conform cărora organele de control nu au aplicat o acciză diminuată pentru combustibilii ce conțineau un anumit procent de biomasă, constatând că nu există documente privind conținutul de biomasă al produselor petroliere accizabile, astfel încât să se poate aplica o acciză redusă, iar toate cantitățile de produse petroliere constatate în plus în urma inventarierilor lunare efectuate nu reprezintă produse deținute peste cantitățile achiziționate și recepționate.

În ceea ce privește penalitățile de întârziere stabilite în sarcina reclamantei, Curtea a constatat că, potrivit art. 120<sup>1</sup> alin. 1 din Codul de procedură fiscală, plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale, iar, conform



art. 120<sup>1</sup> alin. 2 din același act normativ, nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

Curtea a apreciat ca fiind întrunită în speță ipoteza normei legale enunțate anterior, astfel că majorările de întârziere au fost corect stabilite și din această perspectivă actul administrativ fiscal este temeinic și legal.

### *3. Calea de atac a recursului exercitată în cauză*

Împotriva acestei hotărâri în termen legal a declarat recurs reclamanta S.C. „Xs” S.R.L., criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Invocând ca temei de drept al demersului său procesual prevederile art. 304 pct.8, 6 și 9 Cod procedură civilă ca și pe cele ale art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, în contextul prezentării unui scurt istoric al cauzei, recurenta-reclamantă a susținut că sentința instanței de fond este nelegală și netemeinică, în esență, în considerarea următoarelor argumente, pe larg înfățișate în cererea de recurs:

- excepția prescripției dreptului organului de control de a emite decizia de impunere pentru anul 2006, conform prevederilor art. 91 Cod procedură fiscală se impunea a fi admisă iar sentința atacată este nelegală întrucât prevederile legale evocate de instanță sunt incidente în cauză, importurile de carburanți și calculul accizelor în anul 2006 fiind reglementate de Codul vamal în vigoare la acea dată; în anul 2006 produsele energetice au fost importate din Ungaria și au făcut obiectul formalităților vamale de import;

- întrucât actul de control a fost efectuat la data de 26 iunie 2011, organul de control avea dreptul de a verifica doar declarațiile vamale de import emise după data de 26.06.2006, care se încadrează în termenul de prescripție de X ani și care curge de la data acceptării și înregistrării DVI, conform art.187 alin.(1) a Legii nr. 141/1997 privind Codul vamal în vigoare până la 18.06.2006 și a art. 100 din Legea nr.86/2006, privind Codul vamal intrat în vigoare la 18 iunie 2006;

- prima instanță, în mod cu totul eronat a stabilit că în perioada 1.01.2007-31.12.2010 reclamanta „.X.” S.R.L. a achitat acciza la data de 25 a lunii următoare celei în care au fost recepționate produsele și totodată a schimbat înțelesul lămurit și vădit neîndoielnic al punctului II.3.1. din raportul de expertiză, reținând, de asemenea greșit, că nu au fost respectate normele legale aplicabile la compensare, reclamanta compensând plusurile dintr-o gestiune, cu minusurile din alta, cu încălcarea OMFP nr. 1753/2004 și a OMFP nr. 2861/2009;

- sentința atacată este nelegală și pentru că instanța a acordat ceea ce nu s-a cerut, atunci când a stabilit că operațiunile contabile efectuate de reclamantă sunt nelegale și se impun a fi înlăturate;

- hotărârea atacată este lipsită de temei legal privind obligația plății accizelor pentru diferențele constatate la inventarierea produselor pentru care acciza a fost deja achitată, ceea ce rezultă și din adresa nr. .X./7.12.2011, emisă de MFP –Direcția de legislație și reglementări contabile, mai cu seamă că la aceeași concluzie a ajuns și expertul de specialitate;

- instanța de fond nu a ținut deloc cont de împrejurarea că în perioada 2007-2010 se aplica o acciză diminuată pentru combustibili cu conținut de biomasă, reducere ce nu a fost luată în considerare de organul de control la calculul obligațiilor suplimentare de plată care nici nu a avut în vedere că aceste cantități se încadrează în erorile tolerate admise de lege.

Față de toate criticile înfățișate, recurenta-reclamantă a solicitat ca instanța de recurs să constate că are obligația de a plăti acciza numai pentru cantitatea de carburanți efectiv

recepționată, conform raportului de primire, existând în gestiunea sa doar produse accizabile pentru care accizele au fost plătite.

#### *4. Apărările intimatelor-pârâte*

Autoritățile intimate-pârâte emitente ale actelor administrativ fiscale atacate au formulat în cauză întâmpinări la motivele de recurs, solicitând, în esență, respingerea recursului ca nefondat și menținerea ca legală și temeinică a hotărârii instanței de fond, apreciată ca fiind legală și dată pe baza aplicării corecte a prevederilor legale incidente.

#### *5. Soluția și considerentele instanței de control judiciar*

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurente-reclamante, raportat la probatoriul administrat dar și la apărările intimatelor-pârâte și sub toate aspectele, conform art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că nu sunt întemeiate motivele de nelegalitate înfățișate, în considerarea celor în continuare arătate.

Expunerea rezumativă a considerentelor hotărârii atacate de mai sus evidențiază, deopotrivă, situația de fapt ca și argumentația judecătorului fondului înfățișată în susținerea soluției adoptate astfel că în contextul examinării criticilor recurente-reclamante nu se impune reluarea acestora.

5.1. Reverificând probatoriul administrat pentru a răspunde criticilor recurente, Înalta Curte constată că un prim set de susțineri și critici, în cronologia expunerii motivelor de recurs au fost circumscrise motivului de nelegalitate prevăzut de art. 304 pct.8 Cod procedură civilă, recurenta arătând că instanța a interpretat greșit actul juridic dedus judecății, schimbând înțelesul acestuia, cu referire expresă la schimbarea înțelesului pct. II.3.1. din înscrisul „Răspuns la obiectivul nr. 3 din raportul de expertiză”.

Nu pot fi primite aceste critici, în sensul arătat, întrucât pretinsa interpretare, eronată, astfel cum susține recurenta, de către instanță, a concluziilor expertului tehnic nu se circumscribe motivului de reformare evocat, nefiind vorba, în mod evident, în cauză, în sensul art. 304 pct.8 Cod procedură civilă de vreo denaturare a naturii sau înțelesului prevederilor unui act juridic.

În realitate, aprecierea, respectiv interpretarea de către instanța de fond a conținutului unui raport de expertiză este o chestiune de fapt care nu atrage incidența motivului de recurs invocat.

5.2. Nefondate sunt în opinia Înaltei Curți și criticile recurenteii circumscrise art. 304 pct.6 Cod procedură civilă, care vizează situațiile de „plus petita” și, respectiv, „ultra petita”, atunci când instanța s-a pronunțat asupra unor lucruri care nu s-au cerut ori nu s-a pronunțat asupra a ceea ce s-a solicitat.

Raportat la obiectul acțiunii deduse judecății, instanța de control judiciar constată că referirile din cuprinsul sentinței atacate, la efectuarea unor compensări nepermise de lege, între plusurile dintr-o gestiune, cu minusurile dintr-o altă gestiune, fac parte din construcția argumentativă a primei instanțe, cu referire la concluziile raportului de expertiză, pe baza căreia acțiunea a fost respinsă integral. Prin urmare, nu se poate în vreun fel susține că instanța de fond s-ar fi pronunțat asupra unor cereri care nu s-au formulat, analiza sa fiind circumscrisă verificării de legalitate a actelor administrativ fiscale atacate de recurenta-reclamantă.

5.3. În fine, nici celelalte critici cuprinse în cererea de recurs, vizând, în sensul art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, temeiul legal și/sau încălcarea sau aplicarea greșită a legii nu pot fi primite întrucât, și în opinia Înaltei Curți, nu s-a demonstrat nelegalitatea actelor fiscale atacate.

Astfel, în acord cu cele statuate de prima instanță, cu referire la excepția prescripției dreptului organului fiscal de a stabili datorii bugetare în sarcina societății recurente, invocată cu ocazia judecății în fond și reiterată în recurs, Înalta Curte constată că, raportat la prevederile art. 91 din Codul de procedură fiscală, incident în cauză, urmare a inspecției fiscale efectuate, termenul aplicabil este de 5 ani, care, după cum bine a reținut și judecătorul fondului, nu a fost depășit, nici pentru anul 2006.

Neîntemeiate sunt și criticile, de asemenea reiterate prin motivele de recurs cu referire la *erorile tolerate*, menționate ca atare și în raportul de expertiză întocmit.

Din perspectiva conținutului actelor atacate dar și a probatoriului și Înalta Curte reține că *eroarea tolerată*, invocată de recurenta-reclamantă ca o cauză exoneratoare de răspundere fiscală, nu are o susținere legală deplină și în orice caz nu a apărut ca justificată și nici logică, după cum au arătat și organele administrativ fiscale, înscrierea pretinsei erori tolerate în gestiunea recurente, ca activ patrimonial suplimentar.

Instanța fondului a concluzionat în mod judicios că plusurile de produse nu pot fi considerate erori tolerate tocmai pentru că recurenta le-a înregistrat ca un excedent al activului patrimonial și fără a indica sursa lor legală.

Drept urmare, deplin motivat și argumentat, prima instanță a înlăturat concluziile expertului tehnic, reținând că toate calculele efectuate de acesta nu prezintă relevanță juridică în condițiile în care s-au fundamentat pe evidențe contabile care nu corespund realității, erorile tolerate neputând fi confundate cu plusuri semnificative, într-o gestiune determinată fără echivoc.

Nefondate sunt în opinia Înaltei Curți și criticile recurente vizând nevalorificarea de către prima instanță a conținutului Adresei nr. X.2011, emisă de Ministerul Finanțelor Publice, depusă în probațiune în fața instanței de fond și cu privire la care s-a susținut că este aptă de a demonstra contrariul rezultatului inspecției fiscale.

Contrar susținerilor recurente, Înalta Curte arată că adresei menționate nu-i pot fi atribuite valențele indicate prin cererea de recurs întrucât respectiva adresă este doar o opinie exprimată cu referire la un caz ipotetic și este anterioară deciziei de soluționare a contestației administrativ-jurisdicționale la titlu, singurul act administrativ ce reprezintă poziția oficială a Ministerului Finanțelor Publice. Adresa M.F.P. nu poate reprezenta un substitut pentru o decizie administrativă emisă într-o cauză efectivă.

Recurenta afirmă în continuare că plusurile de inventar sunt datorate variației de densitate și erorilor de măsurare corespunzător marjei de eroare specifice fiecărui aparat de măsură utilizat pe parcursul încărcării/descărcării/manipulării mărfurilor.

Instanța fondului a reținut că plusurile au rezultat din efectuarea inventarierii lunare chiar de către recurentă a produselor petroliere (motorine, benzine gaz lichefiat) aflate în depozitul societății. Astfel, lunar societatea a efectuat inventarierea stocurilor de produse petroliere, iar pentru cantitățile de produse constatate în plus au fost întocmite note contabile și acestea au fost înregistrate în contabilitate.

De asemenea, aceste plusuri de produse petroliere au fost introduse în stocurile de marfă rezultând astfel cantități mai mari de mărfuri spre vânzare. În concluzie, în urma inventarierilor lunare recurenta a constatat plusuri de produse petroliere, fără însă a specifica de unde provin plusurile respective și a decis înregistrarea acestora în contabilitate.

O altă apărare, care a fost în mod judicios înlăturată de judecătorul fondului, rezidă în alegația că plusurile sunt constatate după momentul exigibilității accizelor și apar asupra unor produse accizabile pentru care acciza aferentă a fost plătită.

Cantitățile constatate de recurentă în plus, în urma inventarierilor lunare reprezintă produse accizabile deținute de societate peste cantitățile achiziționate și recepționate. Astfel, *societatea a deținut produse accizabile pentru care accizele nu au fost plătite și care ulterior au fost vândute la același preț cu mărfurile echivalente (incluzând accizele).*

În baza art.163 lit. j (valabil până la data de 01.04.2010) din Codul Fiscal, operatorul înregistrat nu poate deține sau expedia produse în regim suspensiv. De asemenea în baza art.206<sup>29</sup> alin.(2) din Codul fiscal destinatarul înregistrat nu are dreptul de a deține sau de a expedia produse accizabile în regim suspensiv de accize.

Conform prevederilor art.206<sup>21</sup> alin 10 (respectiv art.168 alin.2 valabil până la data de 01.04.2010) din Codul fiscal *„este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită”*.

Recurenta mai susține că exigibilitatea accizelor a intervenit la momentul recepției produselor accizabile și nu mai poate interveni la momentul inventarierii.

Dar, cantitățile constatate de societate, în plus, în urma inventarierilor lunare reprezintă produse accizabile deținute de societate peste cantitățile achiziționate și recepționate.

Conform prevederilor art.206<sup>6</sup> alin.(1) (respectiv art.165 valabil până la data de 01.04.2010) din Codul fiscal „accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum... ”.

În baza prevederilor art.206<sup>7</sup> alin.(1) lit.b (respectiv art.166 alin. (1) lit.e valabil până la data de 01.04.2010) din Codul Fiscal „eliberarea pentru consum reprezintă deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol.”

În concluzie, în cazul cantităților de produse petroliere constatate în plus în urma inventarierilor lunare, momentul exigibilității accizelor este data înregistrării acestor cantități în evidențele contabile ale societății.

Cu referire la acest din urmă aspect, după cum bine au remarcat și părțile intimat, în măsura în care este primită interpretarea recurentei în sensul că exigibilitatea accizei intervine la momentul primirii produsului accizabil și plata acestei taxe către buget s-a făcut după recepție, atunci înseamnă că societatea a primit atâtea produse accizabile câte a și comercializat, ceea ce ar fi înlăturat apariția plusurilor constatate.

Mai mult, conform art. 206<sup>7</sup> alin.3 lit.a) din Codul fiscal „în cazul cantităților constatate în plus, în urma inventarierilor lunare, momentul exigibilității accizelor este data înregistrării acestor cantități în evidențele contabile ale societății”.

În fine, Înalta Curte urmează a constata că prima instanță a realizat în cauză o judicioasă aplicare și interpretare a OMFP nr. 2861/2009, potrivit cu care, „rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidenta tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității. Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile:”

- bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă.

- bunurile constatate în plus se evaluează și se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare.”

Având în vedere cele de mai sus, în cazul inventarierii lunare, diferențele de inventar constatate într-o lună nu pot fi compensate cu diferențele de inventar constatată într-o altă lună.

Concluzionând, față de toate cele mai sus înfățișate, în sensul temeiniciei și corectitudinii sentinței date de prima instanță, urmează ca în baza art. 312 alin.1 Cod procedură civilă să fie respins ca nefondat recursul de față.

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

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. „X” S.R.L. împotriva sentinței civile nr. X 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, X 2015.

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**

X  
X