

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

DECIZIA nr.4877

Dosar nr.4439/1/2012

Ședința publică de la 5 aprilie 2013

Președinte: X	- judecător
X	- judecător
X	- judecător
X	- magistrat asistent

S-a luat în examinare contestația în anulare formulată de S.C. .X. SRL prin administrator judiciar X împotriva Deciziei nr.X din 8 mai 2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 22 martie 2013, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 29 martie și respectiv la 5 aprilie 2013.

ÎNALTA CURTE,

Asupra contestației de anulare de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Prima instanță

a) cererea de chemare în judecată

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel .X., reclamanta S.C. „.X.” SRL .X., în contradictoriu cu intimații Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.X/ 16.01.2009, emisă de A.N.A.F. – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de inspecție fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/ 13.01.2009.

În motivare, reclamanta a arătat că raportul de inspecție fiscală parțială și decizia de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X din 16.01.2009, sunt nelegale și netemeinice.

S-a precizat că în mod greșit s-a stabilit acciza suplimentară de X lei, întrucât nu s-a depășit norma de consum aprobată, pierderea tehnologică nu este aceeași pentru fiecare lot de producție, aceasta, variind în raport de calitatea materiilor prime. În acest sens, pierderile tehnologice pot fi pentru un anumit lot de producție peste 4%, dar media acestor pierderi pentru o anumită perioadă trebuie să fie mai mică de 4%, astfel cum este stabilită prin norma de consum.

Organele de control au constatat o singură depășire a normei de consum - cu 0,17 % - și fără a calcula media pierderilor tehnologice a dispus obligarea societății reclamante la plata accizei în cuantum de 181 lei în mod nelegal, adică a fost obligată să plătească acciza pentru o pierdere tehnologică reală, care nu reprezintă consum.

Cu privire la stabilirea accizei suplimentare de X lei, urmare a livrărilor de alcool etilic denaturat cu *fenolftaleină* către S.C. „X” SRL, a precizat că aceasta nu este datorată, întrucât s-au realizat produse finite destinate a fi folosite ca atare (soluție de parbriz), iar societatea deținea autorizație specială pentru efectuarea acestor livrări și nu exista obligativitatea de a se realiza produsele finite la data realizării denaturării alcoolului.

Cu privire la stabilirea accizei suplimentare de .X. lei, dispusă ca urmare a înlăturării scutirii de la plata accizelor pentru cantitatea de .X. litri alcool etilic de 96%, întrucât s-a considerat că societatea reclamantă nu a transformat cantitatea de alcool menționat în alcool sanitar în mod legal, s-a menționat că până la data de 7-12-2007, societatea a realizat denaturarea cantității de .X. litri alcool etilic rafinat de concentrație 100 % în vederea obținerii de alcool sanitar, așa cum rezultă din Situația autorizației de utilizator final nr..X./23.05.2007 la data de 7-12-2007, rămânând un rest de .X. litri alcool etilic rafinat de concentrație 100 % din cantitatea totală de .X. litri cuprinsă în Autorizația de Utilizator Final nr..X./23.05.2007.

A susținut reclamanta că în vederea denaturării alcoolului etilic i s-a aprobat succesiv efectuarea operațiunii de către D.G.F.P. .X., denaturarea având loc la datele indicate pe larg în acțiune.

În vederea realizării operațiunii de denaturare s-a expus procedura de denaturare nr..X./7.12.2007, care a fost anexată la cererile de denaturare, depuse la D.G.F.P. Prin documentul intitulat

"Procedura de denaturare" s-a stabilit denaturarea cantității de .X. litri alcool etilic rafinat de concentrație 100 % cu salicilat de etil în cantitate de X Kg la .X. litri alcool, urmând a fi produsă cantitatea de .X. litri alcool sanitar de X grade concentrație.

Prin adresa nr.X/ 11.12.2007, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a aprobat cererea societății reclamante de denaturare a cantității de X litri alcool 96% (reprezentând .X. litri alcool de concentrație 100%) pentru data de 13.12.2007, în prezența supraveghetorului fiscal din partea D.G.F.P. .X. - X, ca urmare a avut loc denaturarea cantității de .X. litri alcool 100 % cu cantitatea de X Kg Salicilat de etil, rezultând cantitatea de X litri alcool denaturat de 96%, astfel cum se menționează și în documentul administrativ de însoțire, semnat de reprezentanții societății reclamante și de supraveghetorul fiscal din partea D.G.F.P. .X..

Cu aceeași ocazie s-a întocmit și Raportul de denaturare nr.X/ 13.12.2007, semnat de supraveghetorul fiscal, în care se precizează că denaturarea s-a efectuat cu cantitatea de X Kg Salicilat de etil, conform prevederilor Codului fiscal.

Cu ocazia denaturării alcoolului s-au prelevat probe din acesta, care au fost trimise spre analiză la Laboratorul Vamal Central.

Urmare a analizei produsului, s-a primit adresa nr..X./ 25.02.2008, prin care s-a comunicat că alcoolul denaturat nu ar îndeplini condițiile pct.22 din Normele Metodologice de aplicare ale codului fiscal, în sensul că ar conține numai cantitatea de .X. Kg/ .X. litri de salicilat de etil și nu .X. Kg/X litri, astfel cum se prevede în norme.

Societatea a transmis către D.J.A.O.V. .X., adresa nr..X./27.02.2008, în care au explicat că denaturarea alcoolului s-a făcut perfect legal și în prezența supraveghetorului fiscal, iar concentrația de salicilat de etil este corespunzătoare, avându-se în vedere că la cantitatea de .X. litri alcool pur s-au folosit .X. Kg salicilat de etil, rezultând o concentrație de .X. Kg/ X litri de produs.

Societatea nu a primit nici un răspuns la adresa nr..X./27.02.2008, considerând astfel că organele D.J.A.O.V. .X. au înțeles situația de fapt și că denaturarea s-a făcut în conformitate cu prevederile legale.

Cu ocazia controlului din perioada 20 octombrie 2008 - 13 ianuarie 2009, organele de control au considerat în mod neîntemeiat că denaturarea alcoolului s-a făcut în mod nelegal, întrucât, pe de o

parte societatea nu ar fi realizat denaturarea cu aprobările legale iar, pe de alta parte, pentru cantitatea de .X. litri, cantitatea de salicilat de etil ar fi fost de .X. Kg la .X. litri și nu de .X. Kg la .X. litri cum se prevede în lege.

Urmare a acestei constatări, s-a dispus obligarea societății reclamante la plata accizelor în suma de .X. lei și a majorărilor de întârziere aferente.

Societatea reclamantă a realizat denaturarea cantității de .X. litri alcool etilic rafinat de 100 grade concentrație, în baza autorizației de Utilizator Final nr..X./23.05.2007. Operațiunile de denaturare a alcoolului etilic s-au făcut cu respectarea prevederilor și procedurilor prevăzute de lege, respectiv ale art.200 Codul fiscal cu referire la pct.22 din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 - alin.8 și următoarele.

La termenul de judecată din data de 30 octombrie 2009, reclamanta și-a precizat cererea, în sensul că a solicitat, anularea, în parte și a Deciziei nr.X/ 03.07.2009 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a dispus respingerea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/ 16.01.2009, pentru suma de X lei, din care suma de X lei, reprezentând accize și suma de X lei, reprezentând majorări de întârziere aferente.

b) întâmpinarea formulată în cauză

Prin întâmpinarea formulată (f. 348-351), pârâta Administrația Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., a solicitat respingerea acțiunii, ca nefondată și menținerea deciziei nr.X/ 28.08.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., ca temeinică și legală.

Prin întâmpinare, intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată, pentru următoarele considerente :

Referitor la suma de X lei, reprezentând accize, s-a arătat că acestea sunt datorate și pentru pierderile ce depășesc norma de consum aprobată de administratorul societății.

Referitor la suma de X lei și suma de X lei, reprezentând majorări de întârziere aferente s-a explicat că suma este datorată, întrucât reclamanta nu a desfășurat activitatea de denaturare în cadrul antrepozitului de producție alcool etilic, autorizat.

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând accize și suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente, s-a motivat că societatea nu poate beneficia de scutirea directă de la plata accizelor, în condițiile în care în cadrul operațiunii de denaturare a alcoolului nu s-au respectat specificațiile tehnice prezentate de societate și elaborate conform reglementărilor în materie.

S-a arătat că alcoolul etilic rafinat 96 grade denaturat cu salicilat de etil a fost transferat din antrepozitul fiscal de producție alcool etilic către secția de producție băuturi alcoolice din cadrul antrepozitului fiscal de producție băuturi spirtoase, unde s-a efectuat prepararea alcoolului sanitar 70 grade, prin adăugarea celeilalte substanțe denaturante admise, respectiv albastru de metilen 3,5 grame/ .X. litri, operațiunea de îmbuteliere și ambalare a produsului obținut (alcool sanitar 70 grade) fiind efectuată în secția de îmbuteliere din cadrul antrepozitului de producție băuturi spirtoase.

Urmare a cererii de analiza nr..X./ 13.12.2007/002, după denaturarea alcoolului etilic cu salicilat de etil, organele vamale au prelevat probe, conform procesului verbal de prelevare nr..X./ 13.12.2007, probe ce au fost transmise spre analiza Laboratorului Vamal Central.

Prin adresa nr..X./SLV/21.02.2008, Direcția Tehnică de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor a transmis certificatul de analiză nr.X/ 21.02.2008, emis de Laboratorul Vamal Central, în care se specifică conținutul de salicilat de etil al probei, respectiv .X. kg/.X. litri.

Potrivit specificației tehnice nr.X/2007, depusă de către reclamantă, la obținerea alcoolului sanitar, proporția minimă de salicilat de etil este de .X. kg la .X. litri produs, iar proporția minimă de albastru de metilen este de X grame la .X. litri produs.

Ținând cont de cele menționate mai sus, în procesul de producție a alcoolului sanitar, reclamanta trebuia să respecte cantitățile minime de substanțe denaturante admise în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată, așa cum sunt ele prevăzute în legislația în vigoare și de asemenea, prin specificația tehnică de obținere a alcoolului sanitar, elaborată chiar de societate.

Prin certificatul de analiză nr.X/ 21.02.2008, efectuat de Laboratorul Vamal Central, s-a stabilit conținutul de salicilat de etil al probei, respectiv .X. kg/.X. litri, se reține că reclamanta nu a

respectat proporția minimă de salicilat de etil de .X. kg la .X. litri produs.

Referitor la susținerea reclamantei, conform căreia denaturarea alcoolului s-a făcut în mod legal, prin folosirea a .X. Kg Salicilat de etil la cantitatea de .X. litri alcool de X grade concentrație, rezultând o concentrație de .X. kg salicilat de etil la .X. litri alcool pur, aceasta este neîntemeiată, întrucât, potrivit certificatului de analiză nr.X/ 21.02.2008 emis de Laboratorul Vamal Central, conținutul de salicilat de etil al probei este respectiv .X. kg/.X. litri, sub cantitatea minimă de substanța denaturantă admisă în cantitatea de alcool ce a fost denaturată.

În cazul în care declarantul nu este de acord cu rezultatele analizei probei 1 și cu concluziile formulate în certificatul de analiză emis pentru aceasta proba, acesta are dreptul de a solicita motivat efectuarea analizei probei 2.

Așa cum rezultă din certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central, reclamanta nu a respectat cantitatea minimă de salicilat de etil ce trebuie adăugată în alcoolul etilic, prevăzută atât în legislația, în vigoare cât și în specificația tehnică de obținere a alcoolului sanitar nr. X/2007.

c) sentința și considerentele instanței de judecată

Prin Sentința nr.X din 14 aprilie 2011, Curtea de Apel .X. a admis acțiunea așa cum a fost modificată, formulată de S.C. .X. SRL .X., în contradictoriu cu intimații Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală .X., Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

S-a dispus anularea punctul 1 din Decizia nr.X/ 03.07.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care a fost respinsă contestația reclamantei privind suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de X lei reprezintă majorări de întârziere, precum și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/ 16.01.2008 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și pentru suma de totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de X lei reprezintă majorări de întârziere.

Instanța de fond a anulat punctul 1 din Decizia nr..X./28.08.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. – Biroul Soluționare Contestații prin care a fost respinsă contestația reclamantei privind suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată.

A fost anulată și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./ 25.05.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. și pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată și obligate pârâtele să plătească reclamantei cheltuieli de judecată în sumă de .X. lei.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a reținut, în esență, că din actele depuse de reclamantă la dosarul cauzei cât și din suplimentul la raportul de expertiză întocmit de expert X, rezultă că întreaga procedură de denaturare precum și transportul alcoolului denaturat cu salicilat de etil din antrepozitul fiscal de producție alcool etilic în antrepozitul fiscal de producție băuturi spirtoase s-a făcut conform legii și sub supravegherea reprezentanților fiscali.

Deosebit de aceasta, în alcoolul denaturat cu salicilat de etil a mai fost adăugată o substanță denaturantă, respectiv albastru de metilen X g/.X. l, așa încât nu se poate reține că alcoolul etilic a părăsit antrepozitul fiscal în stare pură și a fost eliberat pentru consum. De altfel, toate părțile sunt de acord că reclamanta a produs și a eliberat spre consum alcool sanitar și nu alcool etilic în înțelesul art.173 din Codul fiscal.

A explicat instanța de fond că așa cum rezultă chiar din raportul de inspecție fiscală și din decizia nr. X/03.07.2009 de soluționare a contestației reclamanta a folosit cantitatea de .X. litri alcool etilic ca materie primă supunându-l procesului de denaturare cu salicilat de etil în cadrul antrepozitolui fiscal de producție alcool etilic. Practic, alcoolul etilic nu a părăsit antrepozitul fiscal în stare pură ci în stare denaturată pentru a fi folosit ca materie primă la producerea alcoolului sanitar care nu este destinat consumului uman. Mai mult decât atât, alcoolul denaturat cu salicilat de etil a fost transferat într-un alt antrepozit fiscal autorizat aparținând tot reclamantei, așa încât nu a ieșit din regimul suspensiv conform art. 166 alin. 3 lit. a din Codul fiscal.

Analizând dispozițiile legale reținute în cuprinsul raportului de inspecție și în decizia de soluționare a contestației, respectiv cele ale pct.22 alin.6 din H.G. nr. 44/2004 (referitoare la art.200 din Codul fiscal) și care prevăd că denaturarea completă a alcoolului etilic se realizează numai în antrepozite fiscale pentru producție de alcool etilic instanța constată că inspectorii vamali au fost în eroare cu privire la operațiunea realizată de reclamantă. Operațiunea realizată de S.C. .X. SRL .X. în perioada verificată este cea prevăzută de pct. 22 alin. 3 din HG nr. 44/2004 și anume denaturarea alcoolului etilic pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman și nu aceea de denaturare completă a alcoolului etilic care este definită de dispozițiile pct. 22 alin. 1 și 2 din același act normativ.

Referitor la al doilea motiv reținut în procesul verbal de inspecție, decizia de impunere și cea prin care a fost respinsă contestația reclamantei, Curtea de apel a reținut că procedura de denaturare este reglementată de dispozițiile pct.22 alin.7 și 8 din Normele de aplicare a codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Curtea de apel a motivat că reclamanta a denaturat alcoolul etilic în conformitate cu dispozițiile pct.22 alin.7 lit.a) din Normele metodologice cu respectarea procedurii prevăzute de alin. 8 din același text normativ. Această situație rezultă din cuprinsul raportului de expertiză în specialitatea chimie efectuat în cauză.

Din dispozițiile pct.22 alin.8 din H.G. nr. 44/2004 rezultă că pentru denaturarea alcoolului etilic relevantă este cantitatea de denaturant efectiv folosită și nu concentrația de denaturant în cantitatea totală de produs. De asemenea, procentul de denaturant trebuie calculat la cantitatea de alcool etilic 100 %.

Prima instanță a reținut că în mod corect expertul a relevat în raportul de expertiză în specialitatea *chimie*, că în cazul în care calculul se face la cantitatea de alcool etilic 100 % rezultă un procent de salicilat de etil de .X. g/l (kg/.X. l). Chiar în situația în care calculul s-ar face avându-se în vedere cantitatea de .X. litri alcool etilic 96% procentul de salicilat de etil ar fi de .X. g/l (kg/.X. l).

2. Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs pârâtele Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor, precum și pentru Direcția Județeană și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală

și Agenția Națională de Administrare Fiscală, criticând soluția instanței de fond, pentru nelegalitate și netemeinicie.

a) motivele de recurs

În motivarea recursurilor, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală au arătat următoarele:

- Instanța de fond a ignorat motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii Deciziei nr.X/ 3.07.2009 – de către Comisia de Soluționare a Contestațiilor.

- Referitor la suma de X lei reprezentând accize pentru pierderea de 72° Dall – rezultată din depășirea normei de consum în luna martie 2007, instanța în mod eronat a stabilit potrivit raportului de expertiză că acestea nu depășesc norma de consum nr.X/ 01.01.2004.

- Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize datorate pentru că o cantitate de .X. litri alcool etilic nu au fost transformate în mod legal în alcool sanitar, în mod eronat instanța de fond a făcut aplicarea prevederilor legale referitoare la aplicarea accizei.

Astfel, instanța de fond a apreciat greșit că „alcoolul etilic nu a fost eliberat în consum în conformitate cu art.166 din Codul fiscal ci a fost utilizat ca materie primă și denaturat ca salicilat de etil” neținând cont de obiecțiunile la expertiză.

- S-a menționat că prin adresa nr..X./SIV/ 21.02.2008, s-a transmis certificatul de analiză nr.X/ 21.02.2008 din care reiese „conținutul de salicilat de etil al probei este de .X. kg/.X. litri ori cantitățile minime pentru a putea fi considerat denaturat și pentru a beneficia de scutirile prevăzute de art.200 alin.1 lit. b) din Legea nr.571/2003, sunt prevăzute de art. 22 alin. (2) lit. b) din H.G. nr.44/ 2004, în speță .X. kg salicilat de etil/metil/.X. litri produs. Reclamanta nu a contestat rezultatele analizei efectuate conform art.19 din Ordinul Președintelui nr.9250/2006.

Instanța a ignorat și faptul că reclamanta a produs în mod ilegal alcoolul sanitar în antrepozitul fiscal de băuturi alcoolice care este strict delimitat de antrepozitul de alcool etilic.

- Cu referire la TVA aferentă accizelor suplimentare, în mod greșit instanța de fond a înlăturat obligația de plată a acestora.

b) decizia și considerentele instanței de recurs

Prin Decizia nr.X din 8 mai 2012 au fost admise recursurile declarate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor, precum și pentru Direcția Județeană și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.X din 14 aprilie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția comercială, contencios administrativ și fiscal și a dispus modificarea sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei S.C. .X. SRL .X., ca nefondată.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de recurs a reținut că referitor la suma de X lei reprezentând accize pentru pierderea de 72 grade Dall rezultată din depășirea normei de consum.

Pentru cantitatea de alcool denaturată în perioada 1.03.2007 – 3.08.2007, pierderea tehnologică a fost mai mare cu 0,17% decât cea stabilită prin norma de consum nr. X/10.01.2004 și care era de 4%, și prin urmare afirmația expertului nu se justifică, fiind deci aplicabile dispozițiile pct. 16 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în sensul că reclamanta nu a îndeplinit condițiile prevăzute de lit.b) privind încadrarea accizei conform art. 192 alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

- În ceea ce privește suma de X lei reprezentând accize datorate de reclamanta – intimată pentru faptul că o cantitate de .X. litri de alcool etilic nu a fost transformată legal în alcool sanitar.

Instanța de fond a interpretat în mod greșit prevăzute de art.200 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003. S-a reținut că organele de control fiscal au constatat că reclamanta a încălcat condițiile în baza cărora a obținut autorizația de antrepozit de producție alcool etilic, adică nu a efectuat producția de alcool sanitar în cadrul antrepozitului și deci nu poate beneficia de scutire directă de la plata accizelor.

Nu se poate reține că, inspectorii vamali au fost în eroare cu privire la operațiunea realizată de reclamantă.

Reclamanta nu a făcut dovada cu înscrisuri privind amplasarea Secției de producție alcool sanitar în cadrul antrepozitului de producție băuturi spirtoase, mai mult administratorul societății a declarat că societatea are în dotare utilaje tehnologice de îmbuteliere și spațiu adecvat pentru realizarea produselor specifice.

Ceea ce este relevant este faptul că denaturarea alcoolului etilic și obținerea alcoolului sanitar se poate desfășura în

antrepozitul fiscal pentru producția de alcool etilic prin adăugarea succesivă a substanțelor denaturate admise iar reclamanta – intimată a desfășurat doar denaturarea alcoolului etilic cu salicilat de etil în cadrul antrepozitului de producție alcool etilic, restul operațiunilor de îmbuteliere și ambalare a produsului obținut (alcool sanitar de 90°) a fost efectuat în cadrul antrepozitului de băuturi spirtoase.

Motivarea instanței de fond privind denaturarea alcoolului etilic pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului numai prin prisma prevederilor pct.22 alin.3 din H.G. nr.44/2004, nu poate fi reținută având în vedere că organele fiscale au analizat altă situație, aceea că reclamantul a încălcat condițiile în baza cărora a fost obținută autorizația de antrepozit alcool etilic.

Este corectă susținerea recurentelor în sensul că în ceea ce privește cantitatea de X litri alcool etilic 96% nu s-a respectat procentul minim de salicilat de etil așa cum este prevăzut de pct.22 alin.3 din H.G. nr. 44/2004.

Alcoolul etilic rafinat de 96 grade denaturat cu salicilat de etil nu a fost transferat din antrepozitul fiscal de producție alcool etilic către secția de producție alcool sanitar care este una și aceeași cu secția de băuturi alcoolice ce funcționează în cadrul antrepozitului fiscal de producție băuturi spirtoase.

Pentru alcoolul sanitar de 70 de grade s-a efectuat ulterior denaturarea prin adăugarea substanței albastru de metilen 3,5 grame/ .X. litri preparat în cadrul secției de producție alcool sanitar din cadrul antrepozitului de producție băuturi spirtoase.

S-a reținut că organele vamale au prelevat probe care au fost trimise Laboratorului Vamal Central, iar prin certificatul de analiză nr. X/21.02.2008, s-a stabilit conținutul de salicilat de etil de .X. kg/ .X. litri, rezultând deci că nu s-a respectat proporția minimă de .X. kg la .X. litri pe produs.

Nu poate fi primită interpretarea dată de expert și însușită de instanța de fond în sensul că pentru denaturarea alcoolului etilic, relevantă este cantitatea de denaturant efectiv folosită și nu concentrația de denaturant în cantitatea totală de produs, întrucât dispoziția pct.22 alin. 3 lit. b) din H.G. nr. 44/2004 pct. 5 - este fără echivoc - salcilat de etil/metil .X. kg/.X. l.

Nici împrejurarea că în alcoolul denaturat cu salicilat de etil a mai fost adăugată o substanță denaturantă, respectiv albastru de metilen 3,5 g./ .X. l, nu poate fi reținută. Pe de o parte așa cum au

arătat și organele de control fiscal, potrivit autorizației de utilizator fiind nr. .X./23.05.2007 alcoolul etilic achiziționat trebuia să fie folosit la acțiunea la obținerea de alcool sanitar iar pe de altă parte cele două operațiuni de denaturare nu sunt decât părți ale aceluși proces de obținere a alcoolului sanitar.

3. Calea de atac extraordinară exercitată de reclamantă

Împotriva Deciziei nr.X/ 8 mai 2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție reclamanta S.C. .X. SRL .X. a formulat contestație în anulare.

a) motivele contestației în anulare

În cadrul motivării căii extraordinare de atac s-a arătat în esență că instanța de recurs a omis să observe existența la dosarul cauzei a adresei Ministerului Finanțelor Publice din care rezultă că doar denaturarea alcoolului etilic trebuie să aibă loc în cadrul antrepozitului fiscal de producție alcool etilic, în timp ce producția de alcool sanitar poate fi realizată în alt loc de către deținătorul autorizației de utilizator final.

S-a motivat că nu s-au analizat actele emise de recurente prin care s-a aprobat procedura de denaturare doar cu salicilat de etil și a înscrisurilor prin care s-a dovedit amplasarea secției de producție alcool sanitar în cadrul antrepozitului de producție băuturi spirtoase, împrejurări care au viciat raționamentul instanței cu privire la îndeplinirea de către reclamantă a condițiilor autorizației de antrepozit fiscal pentru producție și/ sau denaturare alcool etilic - motiv de contestație în anulare prevăzut de art.318 teza I Cod procedura civilă.

Instanța de recurs a omis să observe existența la dosarul cauzei a adresei recurente A.N.A.F., prin care se arată că la stabilirea concentrației după denaturare trebuie să se țină cont de timpul necesar omogenizării produsului, împrejurare care a viciat raționamentul instanței cu privire la îndeplinirea denaturării cu salicilat de etil în limita de minim .X. kg. salicilat la .X. litri, prevăzută de lege, motiv de contestație în anulare prevăzut de art.318 teza I Cod procedura civilă.

A mai arătat contestatoarea că instanța nu a cercetat apărările formulate în cadrul dosarului de recurs privitoare la inexistența unei încălcări a autorizației de antrepozit fiscal producție alcool etilic, deoarece doar denaturarea nu și realizarea produsului finit, adică alcool sanitar, trebuia să aibă loc în cadrul antrepozitului fiscal de producție alcool etilic și la nerespectarea instrucțiunilor de prelevare

a mostrelor de compus după un timp suficient pentru omogenizare, aspect ce a condus la alterarea rezultatului analizei de laborator, motive de contestație în anulare prevăzute de art.318 teza a II-a Cod procedura civilă coroborat cu aplicarea directă în dreptul intern a prevederilor art.6 din CEDO privind dreptul la un proces echitabil.

Contestatoarea a susținut că dezlegarea dată recursului este rezultatul unei greșeli materiale, respectiv neobservarea existenței la dosarul cauzei a actelor care demonstrează că denaturarea s-a făcut complet doar cu denaturantul salicilat de etil, iar această denaturare s-a realizat în cadrul antrepozitului fiscal de producție alcool etilic în conformitate cu autorizația aferentă.

Instanța de recurs a omis din greșeală să cerceteze apărările corespunzătoare motivelor de modificare, în sensul art.318 teza a II-a Cod procedura civilă și a rupt echilibrul egalității de arme a părților.

A precizat contestatoarea că în cauză greșeala materială constând în omiterea observării unui act esențial, adresa din 19.05.2009, care confirmă că doar denaturarea alcoolului etilic trebuie să aibă loc în antrepozitul fiscal de producție alcool, nu și realizarea produsului finit, anume alcoolul sanitar care poate fi finalizat de orice operator economic autorizat ca utilizator final (reclamanta având atât autorizație de antrepozit fiscal producție alcool cât și autorizație de utilizator final) a fost esențială pentru pronunțarea deciziei contestate, întreaga argumentație a Înaltei Curți pornind de la premisa neîndeplinirii condițiilor din autorizația de antrepozit fiscal producție alcool.

În susținerea contestației în anulare s-a arătat că neobservarea de către instanța de recurs a existenței la dosarul cauzei a documentelor privind procedura de denaturare exclusiv cu salicilat de etil, aprobate de intimate, constituie o eroare materială evidentă care a influențat în mod decisiv raționamentul instanței și în final soluția pronunțată.

În plus, prin neobservarea și neanalizarea adresei Ministerului Finanțelor Publice din 19.05.2009, instanța de recurs nu a observat documentele care atestau că în procedura de denaturare a alcoolului etilic pentru producția de alcool sanitar, reclamanta a solicitat și intimatele au aprobat denaturarea doar cu salicilat de etil.

S-a menționat că documentele emise de pârâte atestă că reclamanta a solicitat ca denaturarea să se facă prin adăugarea succesivă a substanțelor denaturate admise, salicilat de etil .X. kg. la

.X. 1, iar D.G.F.P. .X. a aprobat denaturarea conform procedurii descrise, adică doar cu salicilat de etil, fără vreo referire la albastrul de metilen.

S-a precizat că instanța de recurs a omis să observe și să analizeze actele cauzei atât cu privire la modul de denaturare a alcoolului etilic, de producere a alcoolului sanitar cât și cu privire la înscrisurile care atestau amplasarea Secției de alcool sanitar în cadrul antrepozitului de producție *băuturi spirtoase*.

A explicat contestatoarea că nu s-a observat de către instanța de recurs existența la dosarul cauzei a adresei recurente Agenția Națională de Administrare Fiscală, care arată că la stabilirea concentrației după denaturare trebuie să se țină cont de timpul necesar omogenizării și nici de documentele care relevau că intimatele nu au avut în vedere timpul respectiv, eroare materială evidentă care a influențat în mod decisiv raționamentul instanței și în final soluția pronunțată.

A susținut contestatoarea că procesul civil trebuie să asigure egalitatea de instrumente procedurale și dacă legea recunoaște admisibilitatea unei căi extraordinare de atac în favoarea recurentului căruia nu i se analizează motivele de recurs, în aceeași măsură trebuie să i se recunoască același remediu procesual și intimatului căruia nu i-au fost analizate toate apărările și că analizând reglementarea internă a instituției contestației în anulare Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat în cauza *Mitrea împotriva României* că „cerințele principiului securității juridice nu sunt absolute. Curtea însăși recomandă uneori redeschiderea unor proceduri drept cea mai potrivită măsură reparatorie atunci când procedurile interne nu au corespuns cerințelor art.6”.

Contestatoarea a arătat că actuala redactare a art.318 Cod procedura civilă este incompatibilă cu prevederile art.6 din CEDO întrucât legiuitorul pune într-o poziție dezavantajoasă intimatul căruia, urmare a admiterii recursului părții adverse, i se respinge acțiunea, dar nu i se deschide calea contestației atunci când apărările sale nu au fost analizate.

Art.318 teza a II-a Cod procedura civilă rupe echilibrul impus de principiul egalității armelor câtă vreme intimatul care nu a obținut „satisfacție echitabilă” nu are posibilitatea să invoce omisiunea de a-i fi analizate apărările, dispoziția internă fiind contrară art.6 din CEDO din perspectiva „egalității armelor”.

În drept cererea a fost întemeiată pe prevederile art.318 teza I Cod procedura civilă raportat la dispozițiile art.6 din CEDO.

b) întâmpinarea formulată în cauză

Prin întâmpinare, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. au solicitat respingerea contestației în anulare, întrucât potrivit prevederilor art.318 Cod procedura civilă, contestația în anulare este o cale extraordinară de atac, care poate fi valorificată numai în cazurile și condițiile expres și limitativ prevăzute de textul normativ, care nu poate conduce la examinarea unor eventuale greșeli de judecată.

c) analiza contestației în anulare

Examinând prezenta contestație în anulare, Înalta Curte reține că obiectul contestației în anulare îl constituie Decizia nr.X/8.05.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care s-au admis recursurile declarate de recurentele-pârâte Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței nr.X din 14.04.2011 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal.

În vederea soluționării prezentei contestații în anulare, Înalta Curte arată următoarele:

Contestația în anulare este o cale extraordinară de atac, de retractare, prin care se cere instanței care a pronunțat hotărârea atacată, în cazurile și condițiile prevăzute de lege să își desființeze propria hotărâre și să procedeze la o nouă judecată.

Codul de procedură civilă reglementează două categorii de contestații în anulare: contestația în anulare de drept comun, (art.317 Cod procedură civilă) și contestația în anulare specială (art.318 Cod procedură civilă).

Având în vedere temeiul legal invocat, precum și criticile formulate, se vor analiza condițiile contestației în anulare speciale reglementate de art.318 Cod procedura civilă.

În ceea ce privește contestația în anulare specială, Codul de procedură civilă prevede în art.318, două motive, și anume când dezlegarea dată a fost rezultatul unei erori materiale sau instanța a omis să cerceteze vreunul din motivele de casare.

Potrivit doctrinei și jurisprudenței cvasiunanime, în sensul art.318 Cod procedura civilă, prin greșeală materială se înțelege o greșeală de ordin procedural, care a avut drept consecință

pronunțarea unei soluții greșite. În această categorie intră greșeli comise prin confundarea unor date esențiale ale cauzei, a unor aspecte formale ale judecării recursului, pentru verificarea cărora nu este necesară reexaminarea fondului sau reaprecierea probelor.

O greșeală de apreciere a probelor, chiar omisiunea de examinare a acestora, urmare căreia, situația de fapt reținută de instanță ar putea fi eronată, este o greșeală de fond care nu poate fi valorificată, îndreptată pe calea contestației în anulare.

Contestația în anulare nu poate fi exercitată pentru remedierea unor greșeli de judecată cum ar fi aprecierea probelor sau interpretarea dispozițiilor legale, pentru că aceasta ar implica reformarea unor greșeli de fond, ceea ce ar excede condițiilor prevăzute expres și restrictiv în cuprinsul art.318 Cod procedura civilă.

În speța prezentă, criticile formulate de contestatoare privesc greșita apreciere a probelor și neobservarea existenței la dosar a unor acte emise de organele fiscale sau vamale, care demonstrează o altă situație de fapt decât cea reținută de instanța de recurs, precum și greșita interpretare a prevederilor legale de drept substanțial fiscal aplicabile în materia dedusă analizei judiciare.

Aceste erori nu pot forma obiectul remedierii pe calea contestației în anulare pentru că exced voinței legiuitorului, exced prevederilor art.318 Cod procedura civilă, care a conceput contestația în anulare ca pe o cale extraordinară de atac, de *retractare* și nu de reformare.

Neexaminarea, în mod real și adecvat a susținerilor părților, a probelor cauzei și a prevederilor legale de drept substanțial nu constituie, potrivit art.318 Cod procedura civilă, motiv de contestație în anulare.

Trebuie precizat că, așa cum s-a relevat și în jurisprudența instanței de contencios constituțional, numai legiuitorul are prerogativa stabilirii competenței și procedurii de judecată, inclusiv a condițiilor de exercitare a căilor de atac ordinare sau extraordinare.

În acest sens, Înalta Curte arată că, spre exemplu, în Decizia nr.506/2012, Curtea Constituțională a statuat că legiuitorul este suveran în a reglementa diferit, în situații diferite, accesul la o cale ordinară de atac, fără ca astfel să fie afectat liberul acces la justiție, cu atât mai mult principiul este aplicabil în cazul când în discuție este accesul la o cale extraordinară de atac, iar potrivit art.126 alin.(2)

și art.129 din Legea fundamentală, prerogativa stabilirii competenței și procedurii de judecată, inclusiv a condițiilor de exercitare a căilor de atac, este atributul exclusiv al legiuitorului.

Potrivit art.147 alin.4 din Constituția României, deciziile pronunțate de Curtea Constituțională sunt general obligatorii, de la data publicării.

În consecință, Înalta Curte, ca de altfel orice altă instanță judecătorească, trebuie să dea eficiență dispozitivului și considerentelor deciziilor pronunțate de Curtea Constituțională, atât în cadrul controlului de constituționalitate exercitat *a priori*, cât și în cadrul controlului *a posteriori*, pe calea excepției de neconstituționalitate.

Legea de procedură, respectiv art.318 Cod procedura civilă, nu reglementează ca motiv de contestație în anulare, omisiunea analizării reale și adecvate a susținerilor părților, a probelor cauzei, astfel că motivele invocate de reclamanta-contestatoare nu sunt susceptibile de a forma obiectul analizei în cadrul căii extraordinare de atac a contestației în anulare .

Dreptul la un proces echitabil consacrat de art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și consolidat în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, presupune, așa cum a susținut contestatoarea, examinarea în mod real și adecvat a apărărilor părților, însă respectarea acestui principiu convențional de către o instanță de judecată, nu poate fi verificată pe calea contestației în anulare, adică a unei căi extraordinare de atac din dreptul intern, întrucât legiuitorul național nu a reglementat un astfel de motiv de retractare a unei hotărâri irevocabile.

Din perspectiva analizei efectuate în prezenta decizie, se constată că motivele invocate de reclamanta-contestatoare nu se circumscriu noțiunii de *greșeală materială*, astfel cum este reglementată în cuprinsul art.318 teza I Cod procedura civilă, text care se referă la erori de ordin procedural și nu la pretinse erori de fond, de judecată în legătură cu aprecierea probelor, a stării de fapt sau interpretarea și aplicarea prevederilor legale incidente în cauză.

Față de considerentele de mai sus, se va respinge contestația în anulare formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei nr..X./ 8.05.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge contestația în anulare formulată de S.C. .X. SRL prin administrator judiciar X împotriva Deciziei nr.X din 8 mai 2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 5 aprilie 2013.

X