

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

**D E C I Z I A nr. 734**

**Dosar nr. 469/35/2012**

**Ședința publică de la 19 februarie 2015**

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

**&&&**

La data de 6 februarie 2015, s-a luat în examinare recursul formulat de S.C. X S.R.L., prin administrator judiciar X, împotriva sentinței nr.X din 18 noiembrie 2013 a Curții de Apel X - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 12 februarie 2015 și respectiv 19 februarie 2015, hotărând următoarele:

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

**1. Circumstanțele cauzei**

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel X, reclamanta SC X SRL a solicitat în contradictoriu cu pârâtele Autoritatea Națională a Vămile, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, anularea Deciziei de

impunere X din data de 06.09.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X. privind obligațiile fiscale de plată cu titlu de accize stabilite de inspecția fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală X/06.09.2012.

În motivarea cererii, a arătat faptul că, în data de 06.09.2012 în urma verificărilor efectuate la reclamantă s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală X din data de 6.09,2012, stabilindu-se în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare de plată, accize, dobânzi și penalități după cum urmează:

-suma de X lei accize pentru cantitatea de X litri alcool etilic denaturat 96,2 %, dobânzi și penalități, imputându-i-se faptul că nu ar fi respectat termenul legal de 48 de ore de păstrare a produselor denaturate în vederea efectuării unui eventual control din partea Autorităților Vamale, fapte prevăzute de alin.34 pct.111 din HG nr.44/2004, alin.35 pct.111 din HG nr.44/2004, alin.36 pct.111 din HG nr.44/2004, art.206/51 alin.1 din Legea 571/2003 și pct.59 din Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2434/2010;

-suma de X lei accize ( X lei accize pentru alcool etilic + X lei accize pentru alcool tehnic) pentru cantitatea totală de X litri alcool etilic ( X litri alcool etilic + X litri de alcool tehnic), cu concentrație de 96,01% și respectiv 91,05%, dobânzi și penalități, imputându-i-se faptul ca ar fi denaturat această cantitate de alcool fără supravegherea Autorității Vamale, autorizația de antrepozit fiscal fiind revocată prin Decizia X/20.12.2011.

Astfel, s-a reținut că datorează accize conform art.206/7 alin.9 din Legea 571/2003 în conformitate cu prevederile art. 206/51 alin.5, art. 176 alin.1 și art.218 din Legea 571/2003.

Inspecția Fiscală și stabilirea obligațiilor fiscale s-au efectuat cu încălcarea prevederilor art. 94 alin.2 raportat la art. 6, art. 7 alin.2-4, art.12, art. 14 alin.2, art. 39 alin.1 lit.b, toate din OG nr.92/2003.

Astfel, starea de fapt constatată de către Inspecția Fiscală nu este cea reală, nu a fost stabilită obiectiv și cu bună credință.

*Prin întâmpinare*, pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a solicitat respingerea acțiunii reclamantei în

principal, ca fiind prematură, privind petitul prin care se solicită anularea actului administrativ-fiscal, iar în subsidiar ca neîntemeiată, în ansamblu prezentând situația litigiilor dintre părți și încălcările legislației imputate reclamantei.

## **2. Hotărârea Curții de apel**

Prin sentința nr. 195 din 18 noiembrie 2013, Curtea de Apel X a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea precizată formulată de reclamanta SC X SRL, prin administrator judiciar X, în contradictoriu cu pârâtele Autoritatea Națională a Vămile- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, *ca neîntemeiată*.

Pentru a pronunța această hotărâre, prima instanță a reținut următoarele considerente:

Prin Decizia nr. X/11.01.2013 emisă de ANAF- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X/06.09.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/06.09.2012, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DRAOV .X., pentru suma totală de X lei reprezentând : X lei accize alcool etilic denaturat, X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente și X lei penalități de întârziere aferente.

În ceea ce privește excepția invocată de reclamantă privind încălcarea dispozițiilor procedurale legate de desfășurarea inspecției fiscale, prima instanță a apreciat că nu poate fi vorba de încălcarea principiului unicității inspecției fiscale și nici de existența unor contradicții în actele emise de organele fiscale, în speță fiind aplicabile prevederile art.97 (1) lit. a) și (2) din O.G.nr.92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare și cele conținute în Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "proces verbal", aprobate prin OMFP nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, după cum în mod corect au apreciat pârâtele.

De asemenea, în opinia instanței, nu se justifică nici invocarea prevederilor art. 39 din OG nr. 92/2003, nefiind făcută dovada existenței unor conflicte de interese în care s-ar afla funcționarii semnatori ai Deciziei de impunere și Raportului de inspecție fiscală contestate.

Referitor la suma totală de X lei, reprezentând X lei accize alcool etilic denaturat, X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente și X lei penalități de întârziere, organul fiscal a reținut că în perioada supusă inspecției fiscale societatea a deținut autorizația de antrepozit fiscal nr.X/ 15.12.2003, în baza căreia era autorizată să producă alcool etilic - materie primă și alcool etilic denaturat.

Începând cu data de 14.06.2010, societatea a deținut autorizația de utilizator final nr.X, în baza căreia putea achiziționa în regim de scutire de la plata accizelor, alcool etilic denaturat pentru obținerea de produse ce nu erau destinate consumului uman.

Organul fiscal a constatat că în luna mai 2011, societatea a efectuat 5 operațiuni de denaturare fără a respecta prevederile legale privind prezența autorității vamale teritoriale și, în calitate de utilizator final, a confirmat în aceeași zi sosirea produselor prin întocmirea raportului de primire în aplicația informatică EMCS -RO de control al mișcărilor cu produse accizabile în regim suspensiv de accize.

De asemenea, s-a reținut că reclamanta a procedat la prelucrarea a X litri alcool etilic denaturat 96,02%, fără a respecta termenul legal de 48 de ore de păstrare a produselor denaturate pentru un eventual control din partea autorității vamale.

Totodată, în data de 31.05.2011, societatea a denaturat cantitatea de X litri alcool etilic 96,02% fără supravegherea autorității vamale.

Ca urmare a acestui fapt, la solicitarea autorității vamale teritoriale, Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor Armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a decis revocarea autorizației de antrepozit fiscal nr.X/15.12.2003, în acest sens fiind emisă Decizia nr. X/30.06.2011.

Împotriva acestei decizii, societatea a formulat plângere prealabilă, iar prin Decizia nr.X/20.12.2011 Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor Armonizate a respins plângerea și a menținut dispozițiile Deciziei nr. X/30.06.2011.

Reclamanta a depus la Judecătoria X o cerere de ordonanță președințială prin care a solicitat instanței să dispună obligarea desemnării unui reprezentant al autorității vamale teritoriale în vederea supravegherii operațiunii denaturării alcoolului etilic solicitată prin cereri depuse în lunile octombrie-decembrie 2011.

Judecătoria X a emis Ordonanța președințială nr.X din 20.12.2011 prin care a dispus ca Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. să desemneze în termen de 5 zile reprezentanți pentru supravegherea efectuării operațiunii de denaturare.

În data de 21.12.2011, societatea contestatoare a depus o cerere la DJ.A.O.V. .X., pe care a transmis-o către DJ.A.O.V. .X., care a desemnat 3 reprezentanți pentru a pune în aplicare ordonanța președințială la data de 27.12.2011, însă operațiunea de denaturare nu a mai avut loc, în acest sens fiind încheiat procesul verbal nr. X/27.12.2011.

În data de 24.01.2012, reprezentanți ai DJ.A.O.V. .X., DJ.A.O.V. .X. și ai Gărzii Financiare .X. s-au prezentat în vederea denaturării însă au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, autorizația de antrepozit fiscal fiind revocată conform Deciziei nr.X/30.06.2011, menținută prin Decizia nr.X/20.12.2011 emisă de Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate.

În aceeași zi ( 24.01.2012 ), societatea contestatoare a denaturat cantitatea de X litri alcool etilic 96.01% și X de litri alcool tehnic 91,5 % fără supravegherea autorității vamale teritoriale, fapt menționat în procesul verbal încheiat de executorul judecătoresc X și, totodată, a transferat alcoolul etilic denaturat către utilizatorul final X S.R.L.

Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a înaintat recurs împotriva Ordonanței președințiale nr.X/20.12.2011

pronunțată de Judecătoria X, iar Tribunalul X a admis recursul, pronunțând în acest sens Decizia civilă nr. X/R/CA din data de 12.03.2012 prin care s-a dispus anularea ordonanței președințiale și întoarcerea executării silite.

Împotriva Deciziilor nr. X/30.06.2011 și nr.X/20.12.2011 emise de Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor Armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, de revocare a autorizației de antrepozit fiscal nr.X/15.12.2003, societatea a formulat acțiune în instanță solicitând suspendarea până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei.

Prin încheierea din data de 15 mai 2012, Curtea de Apel X a dispus, în dosarul nr.X/CA/2011, suspendarea executării Deciziei nr.X din 30.06.2011 și a punctului 1 din Decizia nr.X din 20.12.2011, emise de Ministerul Finanțelor Publice - Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor Armonizate, până la soluționarea irevocabilă a acțiunii în anulare.

Împotriva sentinței pronunțate de Curtea de Apel X, organele vamale au formulat recurs la Înalta Curte de Casație și Justiție, care prin Decizia nr.X/18.01.2013 a fost admis iar sentința modificată în parte în sensul respingerii cererii de suspendare formulată de reclamanta SC X SRL- prin administrator judiciar, ca nefondată.

Prin Decizia de impunere nr.X/06.09.2012, organele vamale au stabilit accize alcool etilic denaturat și accesorii aferente în suma totală de X lei, întrucât agentul economic a denaturat alcoolul etilic fără supravegherea organelor vamale și având autorizația de antrepozit fiscal revocată.

În drept, organul fiscal a apreciat că în speță sunt aplicabile prevederile art.206<sup>58</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.111 alin.7), pct.111 alin.35), (pct.111 alin.41 începând cu data de 31.01.2012) și alin.36 (alin.42 începând cu data de 31.01.2012) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, s-a reținut și aplicabilitatea prevederilor art.206<sup>7</sup> alin. (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

S-a confirmat astfel, punctul de vedere al organului fiscal că societatea contestatoare, în calitate de utilizator final, avea obligația de a păstra timp de 48 de ore produsele denaturate primite în baza documentului administrativ electronic pentru a putea fi prezentate la un posibil control din partea autorității vamale, conform prevederilor legale mai sus enunțate, ceea ce contestatoarea nu a făcut, astfel cum se desprinde din analiza fișelor de magazie și a rapoartelor de producție nr.74, 76, 77, 78, 79, 80 și 82 aferente lunii mai 2011, din care a reieșit că reclamanta a procedat la prelucrarea a X litri alcool etilic denaturat 96,02 %, fără a respecta termenul legal de 48 de ore de păstrare a produselor denaturate pentru un posibil control al autorităților. Această atitudine din partea contribuabilului ar fi fost cu atât mai îndreptățită ținând seama de faptul că denaturarea alcoolului etilic s-a efectuat fără prezența autorității vamale, contrar prevederilor legale anterior enunțate.

S-a constatat, de asemenea, că potrivit adresei D.J.A.O.V. .X. nr. X/21.08.2012, contribuabilul a respectat termenul de păstrare de 48 de ore doar în data de 12.05.2011 pentru denaturarea din 11.05.2011.

Raportat la situația de fapt descrisă mai sus, prima instanță a reținut că organele vamale s-au prezentat în vederea denaturării, respectând dispozițiile Ordonanței președințiale nr.X/20.12.2011 mai sus invocate, însă, după ce au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru efectuarea denaturării au procedat corect, neparticipând la supravegherea procesului de denaturare efectuată de către societatea contestatoare.

Prima instanță a constatat că prin Ordonanța președințială nr.X/2011 s-a dispus obligarea desemnării unui reprezentant pentru supravegherea efectuării operațiunii denaturării alcoolului etilic, ceea ce organele vamale au îndeplinit, iar nu obligarea efectuării supravegherii operațiunii de denaturare.

Mai mult, la data de 12.03.2012, prin Decizia civilă nr.X/CA/12.03.2012 pronunțată de Tribunalul X s-a dispus

respingerea cererii de Ordonanță Președințială și întoarcerea executării silite, ceea ce, înseamnă repunerea părților în situația anterioară emiterii cererii privind Ordonanța Președințială nr.X/20.12.2011 pronunțată de Judecătoria X.

Astfel, urmare a faptului că expertul fiscal X a formulat răspunsul la obiectivul 3 al expertizei fiscale dispuse în cauză, pornind de la premisa greșită a efectuării operațiunii de denaturare în urma acceptării de către instanță a executării silite a Ordonanței președințiale nr.X/2011, prima instanță a înlăturat concluziile acestui expert în sensul că alcoolul denaturat a fost livrat în regim de scutire directă utilizatorului final și că reclamanta nu datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, respectiv acciza de X lei și accesoriile aferente.

În ceea ce privește afirmația reclamantei potrivit căreia efectele juridice ale Deciziei nr.X/30.06.2011 (prin care a fost revocată autorizația de antrepozit fiscal a contestatoarei) au fost suspendate de drept pe durata soluționării contestației înregistrate la data de 03.08.2011 (invocând ca temei de drept art.206<sup>28</sup> alin.(8) din Legea nr. 571/2003, în vigoare la data de 03.08.2011), prima instanță a apreciat că organul de soluționare a contestației a reținut corect că articolul de lege invocat de contestatoare a fost modificat prin Ordonanța nr.30/31.08.2011, intrând în vigoare la data de 02.09.2011, prin modificarea efectuată prevăzându-se exact contrariul astfel încât, efectele juridice ale Deciziei nr. X/2011 au fost suspendate pe perioada 03.08.2011 - 02.09.2011, când nu exista niciun litigiu între contribuabil și organele vamale asupra vreunui act emis de acestea din urmă.

Referitor la susținerea reclamantei potrivit căreia avea obligația deținerii produselor denaturate maximum 48 de ore și nu cel puțin 48 de ore, organul fiscal a reținut că termenul „maxim” prevăzut de pct. 111 al alin. 35 din HG nr.44/2004 desemnează limita de timp în interiorul căreia societatea era obligată să păstreze respectivele produse denaturate în vederea unui posibil control, însă aceasta a nesocotit prevederea legală menționată.



Drept urmare, reclamanta, în calitate de utilizator final, avea obligația de a păstra produsele primite în baza documentului administrativ electronic, 48 de ore, pentru un eventual control din partea autorității vamale, conform dispozițiilor legale enunțate mai sus.

Pe cale de consecință, prima instanță a înlăturat, și concluziile de la punctul 2 din raportul de expertiză fiscală întocmit de consultantul fiscal X, care afirmă că la data propusă pentru denaturare, reclamanta deținea autorizațiile prevăzute de lege și că a respectat obligațiile și procedurile legale în vigoare la acea dată, pentru a beneficia de scutirea directă la plata accizelor pentru livrarea alcoolului etilic denaturat, starea de fapt expusă în Decizia de soluționare a contestației administrativ fiscale fiind stabilită prin verificarea evidențelor proprii ale reclamantei. Mai mult, expertul fiscal acreditează ideea că simpla introducere a unor date în aplicația electronică EMCS-RO echivalează cu avizul automat și implicit al autorității vamale, astfel că verificările ulterioare ar fi un control inutil al unei aprobări deja date, ceea ce contravine dispozițiilor legale anterior menționate.

Referitor la susținerea reclamantei potrivit căreia D.J.A.O.V. .X. ar fi aprobat tacit cererile S.C. X S.R.L. de denaturare a alcoolului etilic ( invocând în acest sens reținerile din Ordonanța Parchetului de pe lângă Judecătoria X din 27.01.2012 din dosarul nr.X/P/2011, susținând incidența în cauză a dispozițiilor art.7 alin.1 din O.U.G. nr.27/2003 privind aprobarea tacită ), prima instanță a reținut că aceasta nu poate fi primită, deoarece în conformitate cu prevederile art.206<sup>24</sup> alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal: "Procedura de autorizare a antrepozitelor fiscale nu intră sub incidența prevederilor legale privind procedura aprobării tacite".

### ***3.Recursul declarat de S.C. X S.R.L.***

Împotriva sentinței curții de apel a formulat recurs reclamanta, invocând dispozițiile art. 304 pct.9 și 304<sup>1</sup> din Codul de procedură civilă.

Recurenta a susținut că:

- instanța de fond a interpretat greșit dispozițiile procedurale privind desfășurarea inspecției fiscale; controlul fiscal a încălcat principiul unicității inspecției fiscale; constatările organelor fiscale sunt contradictorii și încalcă dispozițiile art. 94 alin.(2) raportat la art.6, art. 7 alin.(2)-(4) din OG nr.92/2003; funcționarii din cadrul inspecției fiscale nu au fost de bună-credință și s-au aflat în conflict de interese, în sensul art. 14 alin.(2) și art. 39 alin.(1) lit.b) din același act normativ;

- sentința este insuficient motivată, nu s-a răspuns la critica referitoare la greșita stabilire a stării de fapt fiscale;

- referitor la denaturarea cantității de X litri alcool etilic, afirmă că în perioada 26.04.2011-25.05.2011 a solicitat organelor abilitate asigurarea supravegherii fiscale conform mai multor cereri (indicate cu nr. de înregistrare la autoritatea publică) legal întocmite însă autoritatea vamală a refuzat să-și desemneze reprezentanți la operațiunile de denaturare; instanța de fond nu a ținut seama de faptul că scoaterea de sub urmărire penală a lui X pentru infracțiunea de abuz în serviciu a avut la bază tocmai aprobarea tacită a denaturării, instituție înlăturată de la aplicare de către prima instanță care a generat astfel o situație paradoxală pentru societate; s-au interpretat greșit dispozițiile cuprinse în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal referitoare la termenul de „*maxim 48 ore*”, omițându-se art. 206<sup>33</sup> din Codul fiscal, art. 206<sup>37</sup> și art. 206<sup>30</sup> din același cod, precum și OPANAF nr. 2434/2010; de asemenea, s-a omis faptul că autoritatea vamală a verificat toate operațiunile iar Raportul a fost validat; în orice caz, pentru denaturarea din 11.05.2011, deși se reține că s-a respectat termenul de 48 ore, acțiunea este respinsă în întregime; pentru celelalte operațiuni s-au păstrat probe din fiecare lot de alcool etilic denaturat dar nu s-a dorit efectuarea unui control;

- nu s-a ținut seama de practica administrativă anterioară; societatea a procedat în aceeași manieră și în trecut și nu au existat divergențe de interpretare a textelor legale și nici un calcul suplimentar al obligațiilor fiscale;

•referitor la denaturarea cantității de X litri alcool etilic, soluția instanței nu ține seama de dispozițiile ordonanței președințiale nr.X/20.12.2011, interpretându-le trunchiat; la data efectuării denaturării autoritatea nu avea o decizie de suspendare a procedurii de executare silită; nu s-a ținut seama de raportul de expertiză fiscală întocmit în cauză.

#### ***4.Apărările intimatelor***

În recurs au formulat întâmpinări intimatele Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., solicitând respingerea recursului ca nefondat.

Intimata Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a prezentat o situație actualizată a litigiilor purtate cu recurenta, subliniind că toate acestea au fost pierdute de societate. Aceeași intimată a susținut că în cauză nu s-a încălcat principiul unicității inspecției fiscale întrucât obiectul inspecției fiscale a fost mult mai vast decât controlul inopinat desfășurat în data de 7.06.2011, care nu și-a propus să epuizeze toate aspectele legate de activitatea recurenteii.

Ambele intimate au explicat sensul sintagmei „*în maximum 48 de ore*”, combătând punctul de vedere al recurenteii care nu ține seama de ansamblul reglementării.

O parte semnificativă a apărărilor se concentrează pe imposibilitatea aplicării art. 15<sup>1</sup> din OUG nr. 27/2003 privind aprobarea tacită, subliniind, la fel ca instanța de fond, că „*un act al procurorului nu reprezintă vreo autoritate prin raportare la o hotărâre judecătorească pronunțată într-o cauză civilă*”.

Cât privește denaturarea cantității de X litri alcool etilic, intimatele au arătat că sunt incidente dispozițiile art. 206<sup>28</sup> alin.(7) din Codul fiscal, decizia de revocare producând efecte de la comunicare, adică de la 29.12.2011, dată în raport cu care denaturarea din data de 24.01.2012 a fost nelegală.

#### ***5.Considerentele Înaltei Curți asupra recursului***

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurenteii, a apărărilor din întâmpinări, cât și sub toate aspectele, în temeiul

art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că se impune reformarea parțială a acesteia, în limitele și pentru considerentele expuse în continuare.

Recurenta-reclamantă S.C. X S.R.L. a supus controlului de legalitate, pe calea prevăzută de art. 218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, Decizia nr. X/11.01.2013, prin care Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor i-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X/06.09.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de X lei, reprezentând accize alcool etilic denaturat și accesorii aferente.

În esență, intimatele-pârâte au stabilit obligațiile fiscale aferente operațiunilor de denaturare a alcoolului etilic pentru care nu s-ar fi respectat procedura legală, identificând în cuprinsul actelor administrativ fiscale următoarele repere factuale:

1.-*în luna mai 2011*, societatea a efectuat 5 operațiuni de denaturare fără prezența autorității vamale teritoriale și, în calitate de utilizator final, a confirmat în aceeași zi sosirea produselor prin întocmirea raportului de primire în aplicația informatică EMCS-RO, de control al mișcărilor cu produse accizabile în regim suspensiv de accize; a prelucrat X litri alcool etilic denaturat 96,02% fără a respecta termenul legal de 48 de ore de păstrare a produselor denaturate pentru un eventual control din partea autorității vamale;

2.-*la data de 31.05.2011* societatea a denaturat cantitatea de X litri alcool etilic 96,02% fără supravegherea autorității vamale, determinând revocarea autorizației de antrepozit fiscal prin Decizia nr. X/30.06.2011;

3.-*la data de 24.01.2012* reprezentanții DJAOV .X., DJAOV .X. și ai Gărzii Financiare s-au prezentat la societate dar au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru realizarea operațiunii de denaturare a alcoolului etilic întrucât autorizația de antrepozit fiscal fusese revocată; în aceeași zi,

societatea a denaturat cantitatea de X litri alcool etilic 96,01% și X litri alcool tehnic de 91,5%, fără supravegherea autorității vamale, transferând totodată produsul obținut către utilizatorul final X SRL.

După cum rezultă din prezentarea considerentelor sentinței de la pct.2 din decizie, Curtea de apel a achiesat în întregime la soluția administrativă dispusă de organele fiscale, considerând, în esență, că toate operațiunile de denaturare a alcoolului etilic supuse analizei s-au desfășurat în condiții nelegale ceea ce a generat exigibilitatea accizei în condițiile art. 206<sup>58</sup> din Codul fiscal coroborat cu art. 206<sup>7</sup> alin.(9) din același cod și cu pct.111 alin.(7), alin.(35) și alin.(37) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma propriului demers de analiză a probelor administrate și a cadrului normativ incident, prin filtrul specific căii de atac a recursului, Înalta Curte a ajuns la concluzia că în privința operațiunilor individualizate anterior la punctul 1, criticile recurente sunt justificate, urmând a fi păstrată soluția pentru celelalte două.

În perioada 26.04.2011-25.05.2011 recurenta-reclamantă a formulat mai multe solicitări la organul vamal teritorial pentru asigurarea supravegherii fiscale pentru cantitățile de alcool etilic și tehnic supus procesului de denaturare. Necontestat, toate aceste cereri au fost întocmite cu respectarea termenului de 5 zile înainte de data stabilită pentru denaturare însă nu și-au atins scopul pentru că autoritatea vamală nu și-a desemnat reprezentanți la operațiunile de denaturare.

Cu toate acestea, conform RIF din 6.09.2012, în luna mai 2011 recurenta a efectuat un număr de cinci operațiuni de denaturare fără supravegherea autorității vamale.

Totodată, referitor la aceleași operațiuni, i se mai impută recurenteii că, în calitate de utilizator final nu a păstrat produsele primite în baza documentului administrativ electronic, un interval de 48 ore pentru un eventual control al autorității vamale.

Anterior controlului finalizat cu actele administrativ fiscale care fac obiectul cauzei, recurenta a mai fost supusă unui control inopinat care a vizat perioada 31.03.2011 – 7.06.2011, adică inclusiv luna mai, în discuție – având același obiect: *„denaturarea alcoolului etilic și utilizarea acestuia în regim de scutire de la plata accizelor în baza autorizațiilor de utilizator final”*, finalizat cu procesul verbal nr. X/7.06.2011 întocmit de Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamal din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (filele 25-26 dosar fond).

La Capitolul II, *Constatări*, după indicarea faptului că denaturarea alcoolului s-a făcut în absența reprezentanților DJAOV .X. s-a menționat că societatea *„a întocmit și transmis în procedura electronică DHI raportul de primire, a eliberat în consum cantitățile de alcool etilic denaturat în baza cărora a obținut cu rapoarte de producție produsele finite rezultate conform autorizației de utilizator final (...)”*.

Organele de control nu au reținut încălcarea vreunei prevederi legale ori vreo consecință pentru bugetul de stat, capitolele corespunzătoare din procesul verbal fiind barate/tăiate. Nu s-a considerat necesară nici măcar efectuarea propunerii de programare a unei inspecții fiscale, conform Instrucțiunilor aprobate prin OMFP nr. 1304/2004.

Potrivit dispozițiilor art. 105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, *„inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”*.

Or, în speță, reverificarea lunii mai 2011 s-a făcut pe baza acelorași coordonate, fără a se invoca existența unor date suplimentare necunoscute la cel dintâi control.

Împrejurarea că, potrivit art. 97 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, la finalizarea controlului inopinat se încheie

proces verbal iar nu raport de inspecție fiscală nu prezintă relevanță, câtă vreme, în accepțiunea art. 97 alin.(1) lit.a) din același cod, controlul inopinat reprezintă una din procedurile de control pe care le utilizează inspecția fiscală, iar textul care consacră principiul unicității inspecției fiscale, citat anterior, nu distinge între acestea.

În egală măsură, chiar acceptând teza intimatelor, însușită de curtea de apel, se remarcă abordarea contradictorie a conținutului aceluiași raport juridic fiscal, legat de care primul control nu identifică nicio încălcare a legii, în timp ce următorul a generat stabilirea unor accize în quantum de X lei, plus accesorii.

Un argument important în economia acestei cauze provine din procedura penală derulată împotriva directorului executiv al DJAOV .X. și a altor funcționari publici din această instituție, cercetați pentru săvârșirea infracțiunii de abuz în serviciu contra intereselor persoanelor, în formă continuată.

Potrivit Ordonanței din data de 27 ianuarie 2012 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X, cercetările derulate în cauză au stabilit că „în data de 2.05.2011 numitul X a dispus verbal numiților X și X să nu se prezinte la operațiunea de denaturare la SC X SRL, spunând celor doi angajați că se amână toate operațiunile de denaturare până la noi ordine. Aceștia s-au conformat și nu s-au prezentat pentru supravegherea operațiunii. Ulterior, prin adresele cu nr.X/2.05.2011, X 2.05.2011, X/5.05.2011, X/5.05.2011, X/6.05.2011 și X/9.05.2011, S.C. X S.R.L. a solicitat Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. avizarea și supravegherea denaturării mai multor cantități de alcool, însă numitul X deși a luat la cunoștință despre aceste solicitări nu le-a transmis spre verificare, respectiv nu a comunicat agentului economic vreun răspuns.

Data fiind conduita numitului X, agentul economic a uzat de procedura aprobării tacite instituită de art. 7 alin. 1 lit. a din O.U.G. 27/2003, potrivit căruia "După expirarea termenului stabilit de lege pentru emiterea autorizației și în lipsa unei comunicări scrise din partea autorității administrative publice, solicitantul poate desfășura activitatea, presta serviciul sau exercita profesia pentru

*care s-a solicitat autorizarea” și a denaturat întreaga cantitate de alcool pentru care s-a solicitat aprobarea și supravegherea din partea D.J.A.O.V. .X..*

*Din adresa nr. X/ 08.12.2011 a Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. rezultă că în perioada 26.04.2011 - 15.06.2011 antrepozitul fiscal S.C. X S.R.L., a inițiat un număr de doisprezece documente administrative în format electronic, unul fiind anulat și a denaturat cantitatea de X litri alcool; din această cantitate X litri alcool au fost denaturați fără supravegherea autorității vamale, agentul economic beneficiind însă de scutiere directă de la plata accizei în cuantum de X euro aferentă cantității de X litri alcool”.*

Soluția de neîncepere a urmăririi penale dispusă față de făptuitori a avut ca unic argument „faptul că în cazul infracțiunii prevăzute de art. 246 Cod penal, drept urmare a inacțiunii sau acțiunii necorespunzătoare a funcționarului public trebuie să se cauzeze o vătămare a intereselor legale ale unei persoane”.

Or, conduita incorectă a făptuitorilor, recunoscută de aceștia, a reținut procurorul, nu a lezat agentul economic care „a uzat de procedura aprobării tacite instituită de art. 7 alin.(1) lit.a) din OUG nr. 27/2003 (...) și a denaturat întreaga cantitate de alcool pentru care solicitase aprobarea și supravegherea din partea DJAOV .X.”.

Concluzia organului de anchetă penală s-a fundamentat pe adresa nr. X/8.12.2011 a DJAOV .X., potrivit căreia în perioada 26.04.2011-15.06.2011 antrepozitul fiscal a denaturat cantitatea de X litri alcool fără supravegherea autorității vamale, „agentul economic beneficiind însă de scutire directă de la plata accizei în cuantum de X euro”.

Sintetizând, Înalta Curte reține că este fondată critica referitoare la exercitarea abuzivă de către organele fiscale a dreptului de apreciere ce le-a fost conferit prin art. 6 din Codul de procedură fiscală, acestea făcând abstracție de cerința asigurării unui echilibru rezonabil între interesul public și cel privat, în așa manieră încât acordând prioritate interesului public să nu vatăme nejustificat și disproporționat drepturile sau interesele legitime ale destinatarului actului administrativ fiscal.



Este de domeniul evidenței că, din perspectiva fiscolei, aceeași situație de fapt a fost interpretată diferit, în funcție de interesele conjuncturale ale autorității publice, ceea ce trebuie sancționat prin admiterea parțială a acțiunii judiciare.

La acest punct, Înalta Curte notează că nu prezintă relevanță dacă în procedura de supraveghere a operațiunilor de denaturare este sau nu aplicabilă procedura aprobării tacite și nici faptul că ordonanța procurorului (chiar rămasă definitivă prin exercitarea căilor de atac specifice) nu are puterea de lucru judecat a unei hotărâri judecătorești, ci împrejurarea că organele fiscale au avut în privința aceluiași operațiuni de denaturare abordări diferite, fără nicio justificare rezonabilă.

Cât privește celelalte două situații (pct.2 și 3 din preambulul motivării Înaltei Curți), soluția fondului este la adăpost de orice critică.

De altfel, cu privire la cantitatea de X litri alcool etilic, denaturată în ziua de 31.05.2011, prin sentința nr. X/2.07.2012 a Curții de Apel X – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, irevocabilă, s-a reținut cu putere de lucru judecat că agentul economic a procedat nelegal, încălcând prevederile pct.111 alin.7 Titlul VII din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, ceea ce a determinat anularea autorizației de antrepozit fiscal prin decizia nr. X/30.06.2011, astfel încât o altă soluție în prezenta cauză nu este posibilă.

Nici în ceea ce privește denaturarea cantității de X litri alcool etilic realizată de recurentă la data de 24.01.2012, criticile recurente nu pot fi primite.

Necontestat, la acea dată, reprezentanții autorității vamale s-au prezentat pentru supravegherea operațiunii însă au constatat că societatea nu mai posedă autorizația de antrepozit fiscal (revocată prin decizia indicată anterior, soluție menținută prin decizia nr. X/20.12.2011 emisă de Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate).

Cu toate acestea, în aceeași zi, societatea a denaturat cantitatea de alcool indicată, acciza aferentă devenind exigibilă conform art.

206<sup>7</sup> alin.(9) din Codul fiscal, forma în vigoare în perioada de referință, corect aplicat de organul fiscal.

Instanța de fond a explicat convingător că argumentul societății potrivit căruia ordonanța președințială nr. X/20.12.2011 a Judecătorei X ar fi conferit gir de legalitate acestei operațiuni nu subzistă. Într-adevăr, ceea ce s-a dispus prin sentință a vizat obligarea autorității vamale teritoriale de a-și desemna un reprezentant pentru supravegherea procesului de denaturare – pe fondul raporturilor ostile dintre părți – iar nu efectuarea supravegherii în orice condiții. În plus, prin Decizia civilă nr.X/12.03.2012 a Tribunalului X a fost reformată sentința, dispunându-se respingerea cererii de ordonanță președințială și întoarcerea executării silite.

În fine, contrar susținerilor recurente, în cauză nu există elemente pentru a considera îndeplinită ipoteza normativă de la art. 39 lit.b) din Codul de procedură fiscală, referitoare la conflictul de interese, respectiv că funcționarii publici implicați în procedura de administrare ar fi putut „*dobândi un avantaj ori (...) suporta un dezavantaj direct*”. De altfel recurenta nu a avut obiecții în această privință decât în procedura judiciară, neprevalându-se de posibilitatea recuzării persoanelor vizate, conform art. 40 alin. (4) din același cod.

Drept urmare, pentru toate considerentele expuse, în temeiul art. 20 alin.(3) din Legea nr. 554/2004 și al art. 312 alin.(1)-(3) din Codul de procedură civilă, se va admite recursul, modificându-se sentința în sensul preconizat.

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

Admite recursul declarat de S.C. X S.R.L. prin administrator judiciar X împotriva sentinței nr. X din 18 noiembrie 2013 a Curții de Apel X – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată, în sensul că admite în parte acțiunea precizată, anulează în parte Decizia nr. 5/11.01.2013 emisă de A.N.A.F. – D.G.S.C. și decizia de impunere X/6.09.2012 a D.R.A.O.V. .X., pentru suma de X lei reprezentând accize aferente cantității de X litri alcool etilic denaturat, cu accesoriile aferente.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 19 februarie 2015.

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X

X