

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

Decizia nr.X

Dosar nr.X/2013

Ședința publică de la 3X015

Președinte:	Eugenia X	- judecător
	Veronica X	- judecător
	Cristian X	- judecător
	Aurel X	- magistrat-asistent

////////////////////

La data de X 2015, s-au luat în examinare recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a X și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.X/2013 X-P.I. din X 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință din X 2015, iar pronunțarea deciziei s-a amânat pentru astăzi, X 2015.

ÎNALTA CURTE,

Deliberând asupra prezentelor recursuri,

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, constată următoarele:

I. Procedura în fața primei instanțe

1.Cadrul procesual

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la data de X.2013, sub nr. X2013, și completată la X.2013, reclamanta SC X s SA a solicitat - în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Xr și Direcția Județeană X - anularea Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de X/2012, sub nr. de înregistrare X, înregistrat la reclamantă sub nr. X.12.2012, emis de DJAOVX; a Deciziei de impunere nr.X4/04.X.2012 prin care reclamanta a fost obligată să achite accize în cuantum de X lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de X lei și penalități de întârziere în cuantum de Xlei, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X12.2012, a Deciziei nr. X12.2012, de respingere a reclamației administrative împotriva dispoziției de măsuri, precum și a Deciziei nr. X.2013 emisa de către Direcția Generala de Xr, prin

care s-a respins contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X2.2012.

2. Soluția instanței de fond

Prin sentința nr..X./2013 CA-P.I. din 2X 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins *excepțiile lipsei calității procesuale pasive* a Direcției Regionale pentru X și a Autorității Naționale a X și *excepția nulității întâmpinării*, invocate de reclamantă, a admis *acțiunea* formulată de reclamanta SC X SA în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a X (*succesoare în drepturi a D.J.A.O.V. X și X*) și Agenția Națională de Administrare Fiscală și, în consecință, a dispus anularea Raportului de inspecție fiscală nr. X din data de X.2012, a Deciziei de impunere nr.X 4/X.2012, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nrX12.2012 și a Deciziei nr.X.2013, obligând pârâțul la plata către reclamantă a sumei de 9X lei cheltuieli de judecată.

3. Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe, au declarat *recursuri* pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor X și Agenția Națională de Administrare Fiscală (A.N.A.F.).

Prin cererea sa de recurs, *pârâta Direcția Generală regională a Finanțelor X* a solicitat admiterea recursului, modificarea în tot a Sentinței civile nrX/2013 a Curții de Apel .X., și, în consecință, respingerea în tot a acțiunii intimărilor-reclamante ca neîntemeiată, nefondată și neprobată, cu exonerarea pârâtelor de la plata cheltuielilor de judecată stabilite prin hotărârea atacată, nefiind în culpă procesuală.

Motivele de casare invocate (conform și precizării de la fila 115 dosar recurs) au fost cele reglementate de art.488 alin.1 pct.6 și 8 din Codul de procedură civilă.

În dezvoltarea motivelor de casare, recurenta a arătat că legiuitorul a stabilit în mod imperativ ca toate produsele rezultate în urma procesului de denaturare să aibă concentrația de albastru de metilen de 3.5 g/1000 l de alcool, ca să beneficieze de scutire de la plata accizelor și este de notorietate că au fost multe cazuri în care s-a procedat la denaturări fictive, în vederea obținerii de scutiri de la plata accizelor, aceste produse fiind, de fapt, destinate consumului uman.

Concentrația de albastru de metilen de 3.5 g/1000 l de alcool pentru produsul denaturat, aceasta reprezintă deci o obligație legală și care poate fi verificată doar în urma unor analize de laborator. Având în vedere că în speță probele de laborator au atestat faptul că nu a fost respectată concentrația legală de albastru de metilen de 3.5 g /1000 ml de alcool, o cauză a neconformării poate fi calitatea denaturantului.

Reclamanta a contestat rezultatele buletinelor de analiza si acreditarea laboratorului, nu a adus alte buletine de analize emise de către alte laboratoare, nici nu a solicitat instanței efectuarea unei expertize care sa ateste respectarea concentrației de albastru de metilen de 3.5 g/1000 l de alcool.

Însă, chiar in situația in care intimata-reclamanta se referea si la alte buletine de analiza emise de alte laboratoare, care ar fi conținut informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii contradictorii cu caracteristicile fizico-chimice ale probelor analizate de Laboratorul vamal central, atunci in luarea deciziilor privind informațiile din certificatele de analiza, organele vamale trebuie sa tina seama de rezultatele cuprinse in certificatele de analiza emise de Laboratorul vamal central, conform art. 17 din Ordinul nr. 615/2012 privind modificarea anexei la Ordinul vicepreședintelui A.N.A.F. nr. 9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central si modalitatea de efectuare a analizelor emis de vicepreședintele Agenției Naționale de Administrare Fiscala (A.N.A.F.)

Cu privire la reținerea instanței în sensul că „exista deja un proces-verbal care a constatat, cu titlu irevocabil, legalitatea operațiunilor de denaturare”, recurenta a arătat că Procesul verbal nr.X din X.2011 nu are nicio relevanță in speță, întrucât la data întocmirii acestuia (X.2011) nu se cunoșteau încă rezultatele probelor de laborator si ca atare nu se puteau face referiri la acestea sau la faptul că ar exista încălcări ale legislației fiscale.

De altfel, organele de control s-au referit la faptul că „ la denaturarea alcoolului etilic cu denaturant albastru de metilen, proporția rezultată este de *aproximativ 3,5 g/1000 LABS*”.

Aproximația fiind justificată de buletinele de analiză în care se specifică faptul ca probele au un conținut de albastru de metilen între 1,6 - 2,9 grame / 1000 litri alcool pur.

Organul fiscal a respectat în cauză și art. 7 (rolul activ) si art.12 (buna-credință) din Codul de procedura fiscala, având rol activ in desfășurarea inspecției fiscale, respectând toate dispozițiile acestui articol si procedând cu bună credință in aprecierea stării de fapt fiscale a contribuabilului.

A mai arătat recurenta că nu cunoaște din ce motive unele rezultatele ale acțiunilor de denaturare nu sunt conform prevederilor legale din Codul fiscal, așa cum rezulta din buletinele de analiza, adică concentrația de albastru de metilen n-a fost de 3.5 g/1000 l de alcool, chiar daca în aparență desfășurarea procesului de denaturare a fost legal (posibil sa nu fie corespunzătoare calitatea denaturantului albastru de metilen sau acțiunea de omogenizare sa nu sa fi efectuat in mod corespunzător).

În ceea ce privește *recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, (A.N.A.F.)*, se reține că motivele de casare în care se încadrează criticile aduse sentinței sunt acelea că hotărârea nu a fost motivată corespunzător (*art.488 alin.1 pct.6 din Codul de procedură civilă*) și, respectiv, că hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material (*art.488 alin.1 pct.8 din Codul de procedură civilă*).

A arătat recurenta că, în perioada X.2011 - X.2011, intimata reclamantă a fost supusă unui control inopinat din partea D.R.A.O.V.X, care a avut ca obiect verificarea operațiunilor de denaturare, precum și a destinației finale a produselor denaturate, pentru perioada X.2011-X.2011, fiind încheiat Procesul verbal nr.X.10.2011.

Potrivit prevederilor legale din O.M.F.P. nr.1.304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală în ANEXA 5.b "Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului Proces-verbal", CAP. 1, „procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din O. G. nr. 92/ 2003 privind C.P. Fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte. în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni. Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere."

Referitor la suma de X lei reprezentând accize, a fost supusă soluționării problema dacă, pentru alcoolul etilic utilizat în vederea obținerii de alcool sanitar, societatea reclamantă 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 conform prevederilor legale.

Astfel, pe baza analizelor efectuate de Laboratorul vamal central, organele fiscale au stabilit că alcoolul etilic nu a fost denaturat conform reglementărilor legale prevăzute de art.206⁵⁸ din Codul fiscal și pct.111 alin. (3) pct.7 din normele metodologice, iar încadrarea NC 2207 10 00 reprezintă alcool etilic *nedenaturat* cu titru volumic de minimum 80% conform Tarifului vamal de import al României.

Totodată, constatând că intimata - reclamantă nu a calculat și nu a virat la bugetul consolidat al statului acciza aferentă alcoolului etilic nedenaturat în perioada X.2011-X2011, organele de inspecție fiscală din cadrul D.J.A.O.V. X au procedat la calcularea accizei aferente, stabilind accize în sumă de X lei și accesorii aferente acesteia respectiv, dobânzi aferente accizelor în sumă de X lei și penalități aferente accizelor în sumă de X lei.

A invocat recurenta prevederile art.206⁵-206⁷, art.206¹⁴, art. 206^{21*}), art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, arătând că din aceste dispoziții legale rezultă că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic complet denaturat conform prescripțiilor legale sau denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute de legiuitor. Astfel, în cazul alcoolului etilic care nu este destinat consumului uman, substanța admisă pentru denaturare este albastru de metilen în proporție de 3,5 g/1000 litri alcool.

D.J.A.O.V. Xa transmis Laboratorului vamal central cu adresa nr.X31.07.2012 cererea de anulare a certificatelor de analiză formulată de S.C. SX S.A., iar Direcția de Autorizări și Tarif Vamal prin adresa nr.X/20.08.2012, a transmis societății răspuns în care se menționează că solicitările nu se încadrează în prevederile Ordinului nr.9250/2006, în sensul că analiza celei de-a doua probe potrivit art. 4 lit.b) se efectuează "...tot în cadrul Laboratorului vamal central..." și nu în cadrul altor laboratoare.

De asemenea, prin adresa nr.X/24.05.2013, Direcția de autorizări și tarif vamal menționează că:

"1. Laboratorul vamal central este acreditat de organismul național de Acreditare - REN AR și are implementat un sistem de calitate conform standardului SR EN ISO/ CEI 17025:2005.

Metoda de determinare a albastrului de metilen nu este acreditată, dar se supune regulilor impuse de sistemul de calitate prevăzute de standardul SR EN ISO/CEI 17025:2005, fiind verificată cu un etalon de control. ...

În conformitate cu Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările și completările ulterioare, Laboratorul vamal central poate solicita efectuarea analizelor în alte laboratoare de încercare acreditate, dar numai pentru analizele pe care nu le poate efectua în laboratorul propriu. În cazul determinării concentrației de albastru de metilen din produsele alcoolice, Laboratorul vamal central are capacitatea tehnică de a efectua aceste măsurători.

2. Conform site-ului REN AR, în România nu există laboratoare acreditate pentru determinarea concentrației de albastru de metilen în alcool.

3. Nu există cadru legal național sau comunitar care să prevadă obligativitatea acreditării laboratoarelor vamale, acestea fiind laboratoare guvernamentale".

Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 dispune ca organele fiscale din cadrul A.N.V. să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului vamal central, respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

A arătat recurența că organele fiscale au menționat în Procesul verbal nr.X10.2011 pct.1.10, că la denaturarea concentrației alcoolului etilic cu denaturant albastru de metilen, proporția rezultată este de aproximativ 3,5 g/1000 LABS, și nu conținutul cert de albastru de metilen rezultat întrucât nu era o constatare sigură nefiind cunoscute rezultatele din certificatele de analiză care au fost primite ulterior.

De altfel, procesul verbal a avut ca scop verificarea unor situații de fapt referitoare la activitatea contestatoarei nefiind un act prin care se stabilesc impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului de stat sau se dispun măsuri de virare la buget a unor sume de bani.

Referitor la contestația formulată de intimata - reclamanta împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X.15.2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.J-X.12.2012 de organele fiscale din cadrul D.R.A.O.V.X, prin care s-a dispus înregistrarea în evidența contabilă și achitarea sumelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția filială nrX.12.2012, potrivit art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind C.P.Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:(...)

c) Direcția X din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum."

Prin urmare, măsura stabilită în sarcina S.C. X S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X.12.2012 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, fapt pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a D.J.A.O.V. X în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate, Direcția Generală de X neavând competența materială de soluționare a acesteia.

Mai mult decât atât, organele fiscale din cadrul D.J.A.O.V. X au soluționat contestația formulată de S.C. X S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X05.12.2012 și au emis Decizia nr.XA din data de 27.X.2012 prin care a fost respinsă contestația reclamantei împotriva dispoziției de măsuri.

Deși organul de soluționare a contestației a arătat în cuprinsul deciziei atacate care au fost motivele avute în vedere la pronunțarea soluției de respingere a contestației, instanța de fond prin considerentele sentinței atacate nu motivează decât succint anularea deciziei nr.X.06.2013 emisa de Direcția Generală de Soluționarea Contestațiilor din cadrul A.N.A.F.

În ceea ce privește obligarea la plata unor eventuale cheltuieli de judecată, a arătat recurenta pârâtă ca nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.453 din Codul de procedură civilă.

Astfel, o condiție care trebuie îndeplinită pentru a se acorda cheltuielile de judecată, este ca partea care le solicită să fi câștigat în mod irevocabil procesul, ceea ce nu este cazul.

De asemenea, nici aspecte privind reaua credință, comportarea neglijentă sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale nu pot fi reținute în sarcina sa pentru a fi obligată la plata cheltuielilor de judecată.

II. Procedura în fața instanței de recurs

Împotriva celor două recursuri a formulat *întâmpinare* la data de 17.04.2014 reclamanta SC Scandic Distilleries SA., solicitând respingerea acestora ca nefondate.

Prin *Încheierea de ședință din 17 martie 2015*, pronunțată în condițiile art.493 din Codul de procedură civilă, recursurile au fost admise în principiu.

În faza procesuală a recursului nu au fost administrate *probe* noi.

III. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

Cu titlu preliminar, în ceea ce privește excepția nulității recursurilor, pentru neîncadrarea în motivele de casare reglementate de art.488 din Codul de procedură civilă, se constată că, prin *Încheierea de ședință din 17 martie 2015*, pronunțată în condițiile art.493 din Codul de procedură civilă, recursurile au fost admise în principiu, apreciindu-se că ele se încadrează în aceste motive, iar Înalta Curte nu a identificat argumente noi, de natură să impună repunerea în discuție a acestui aspect.

Cât privește excepția inadmisibilității recursurilor, pe motiv că s-a solicitat modificarea sentinței, deși în condițiile noului Cod de procedură civilă este posibilă doar casarea acesteia, se apreciază că folosirea de către recurate a unei terminologii improprii nu este de natură să conducă la privarea acestora de calea de atac, cu atât mai mult cu cât din conținutul

recursurilor rezultă cu evidență că se solicită modificarea soluției pe fond chiar de către instanța de recurs.

Examinând cauza în raport cu toate criticile aduse soluției instanței de fond, cu probele administrate și apărările formulate, precum și cu dispozițiile legale incidente, Înalta Curte constată că recursurile pârâtelor sunt nefondate, pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

În ceea ce privește **motivul de casare prevăzut de art.488 alin.1 pct.6** din Codul de procedură civilă (când hotărârea nu cuprinde motivele pe care se întemeiază sau când cuprinde motive contradictorii ori numai motive străine de natura cauzei), Înalta Curte arată – față de susținerea recurentei ANAF în sensul că în sentință nu este motivată decât succint anularea deciziei nr.188/27.06.2013 emisa de Direcția Generala de Soluționarea Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. prin care s-a respins contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X.12.2012 - că instanța de judecată nu este obligată să răspundă punctual tuturor susținerilor părților, care pot fi sistematizate în funcție de legătura lor logică, întrucât dispozițiile art.488 pct.6 raportate la cele ale art.425 alin.1 pct.b din Codul de procedură civilă impun cerința ca hotărârea să cuprindă motivele pe care se sprijină soluția adoptată, motivare care să nu fie contradictorie sau străină de natura pricinii, arătând motivele pentru care au fost respinse cererile părților, iar nu fiecare susținere a acestora.

Or, în speță, această cerință este, evident, îndeplinită, din examinarea considerentelor sentinței rezultând că instanța de fond a analizat și motivat punctual, în fapt și în drept, soluția pronunțată pe fiecare capăt de cerere.

Pe de altă parte, recurenta DGRFP X, care a invocat, de asemenea, motivul de casare prevăzut de art.488 alin.1 pct.6 din Codul de procedură civilă, nu a arătat care ar fi eventualele motive contradictorii sau străine de natura pricinii, expuse de instanța de fond, astfel că Înalta Curte nu poate reține incidența acestui motiv.

Referitor la **motivul de casare reglementat de art.488 alin.1 pct.8** din Codul de procedură civilă (când hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material), Înalta Curte reține că ambele recurente au criticat sentința, susținând că instanța de fond nu a ținut seama de faptul că legiuitorul a stabilit, în mod imperativ, ca toate produsele rezultate în urma procesului de denaturare să aibă concentrația de albastru de metilen de 3.5 g/1000 l de alcool, ca să beneficieze de scutire de la plata accizelor, această condiție nefiind îndeplinită în speță.

Recurenta ANAF precizează, sub acest aspect, că - potrivit certificatelor de analiză emise de Laboratorul vamal central - „alcoolul etilic nu a fost denaturat conform prevederilor legale”, în sensul că „denaturantul utilizat nu

se regăsește în produsul finit după omogenizare în cantitatea prevăzută de norma legală aplicabilă în speță”, considerând că această cantitate de denaturant, „*exprimată în substanțe cu puritate 100%*”, trebuie să se regăsească în produsul finit și urmează a fi analizată „prin raportarea la *hectolitrul de alcool pur*”.

Înalta Curte reține, în contextul acestei precizări a recurenței, care a constituit principalul temei al respingerii contestației administrative, că art.206⁵⁸ alin.1 din Codul fiscal face distincție între alcoolul *complet* denaturat, conform prescripțiilor legale - respectiv, cu utilizarea a 0,2 g *albastru de metilen*, alături de alte substanțe, *la un hectolitr* (100 litri) de alcool - și cel *denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman*, care este unul *parțial* denaturat (cu utilizarea a 3,5 g albastru de metilen *la 1000 litri alcool*), în același sens fiind și norma metodologică.

Prin urmare, recurenta ANAF se raportează greșit la elemente ale noțiunii de alcool *complet* denaturat, deși în speță sunt incidente prevederile legale referitoare la alcoolul etilic *parțial* denaturat.

În al doilea rând, afirmația pe care o fac organele fiscale, în sensul că alcoolul etilic nu a fost denaturat potrivit legii, pentru că nu s-a utilizat la cantitatea de 3,5 g albastru de metilen *pur* la 1000 l alcool etilic pur, nu are suport în lege, care se referă la cantitatea de 3,5 g albastru de metilen, fără specificația „pur” sau o altă specificație a concentrației sau altor calități ale acestui denaturant.

Astfel, „(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art. 206² lit. a), atunci când sunt:

- a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;
- b) denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman; (...)

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1), precum și produsele utilizate pentru denaturarea alcoolului vor fi reglementate prin *normele metodologice*”.

Totodată, pct.111.1 din Norma metodologică prevede: „... (2) În cazul României, produsele admise a fi utilizate pentru denaturarea *completă* a alcoolului, *la un hectolitr de alcool pur*, sunt:

- a) 1 gram de benzoat de denatoniu;
- b) 2 litri de metiletilcetonă (butanonă; și
- c) 0,2 grame de albastru de metilen.

(3) În cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, substanțele

admise pentru denaturarea acestuia sunt cel puțin una dintre următoarele:
(...)

b) pentru alte industrii: (...)

7. *albastru de metilen* 3,5 g/1000 l.(...)

(5) Operatorii economici utilizatori de alcool *parțial* denaturat, care au primit avizul laboratorului vamal pentru utilizarea unei substanțe de denaturare a alcoolului etilic, alta decât cele prevăzute la *alin. (3)*, pot efectua achiziții de alcool etilic astfel denaturat și de la antrepozite fiscale din alte state membre.

(6) În înțelesul prezentelor norme metodologice, prin consum uman se înțelege consum uman *alimentar*. (...)"

Chiar dacă din certificatele de analiză emise de Laboratorul vamal central (a cărui metodă de determinare a albastrului de metilen nu este acreditată, „dar se supune regulilor impuse de sistemul de calitate prevăzute de standardul SR EN ISO/CEI 17025:2005, fiind verificată cu un etalon de control”), reiese că în urma analizelor efectuate, concentrația de albastru de metilen rezultată „se situează între 1,6g - 2,9 g/1000 litri alcool pur”, nu poate fi ignorat faptul că, așa cum am arătat deja, legiuitorul se referă la cantitatea de substanță utilizată la denaturare, iar nu rezultată în urma denaturării, și nici nu precizează un anumit grad de puritate.

În plus, Înalta Curte constată că aceeași normă legală (art.206⁵⁸ din Codul fiscal / pct.111.1 alin.3 lit.b pct.7 din Normele metodologice) este prezentată de autoritățile recurente ca fiind respectată, atunci când vorbesc despre procedura de denaturare, și ca fiind încălcată în ceea ce privește rezultatul denaturării.

O astfel de contradicție este generată, în opinia instanței de recurs, de interpretarea dată unei reglementări legale care nu este suficient de precisă (nici legea, nici norma de aplicare a acesteia neprecizând dacă este vorba de 3,5 mg albastru de metilen cu puritate de 100%).

Or, această lipsă de claritate a legii nu poate fi imputată contribuabilei intimat, sub forma stabilirii obligației de plată a accizei exclusiv în temeiul unei interpretări ulterioare și imprevizibile a legii de către organul fiscal, în condițiile în care, la pct.1.10 din Procesul verbal nr.X10.2011, întocmit cu ocazia controlului inopinat s-a consemnat: „*Din verificări rezultă că la denaturarea alcoolului etilic cu denaturantul albastru de metilen, proporția rezultată este de aproximativ 3,5 g/1000 LABS*”, iar la pct.2 - Prevederi legale încălcate: „La controlul efectuat nu am constatat încălcări ale legislației fiscale în vigoare”.

Înalta Curte reține, de altfel, că nici înaintea, nici la momentul denaturării nu au fost indicate de organele fiscale dovezi ale neconformității denaturantului albastru de metilen din punct de vedere al concentrației.

Este adevărat că, ulterior, în adresa nr.X/9.02.2012, Direcția de Autorizări și Tarif Vamal (prin care s-a răspuns cererii SC X SA de efectuare a analizei probei 2 de către un laborator acreditat), s-a menționat că, în general, denaturantul de calitate comercială ar fi de concentrație mult mai mică decât 100%, iar cel utilizat de intimata reclamantă ar fi avut o umiditate de 10,32% și o puritate raportată la masa uscată de 99,1%, astfel că „puritatea reală a produsului este de 88,9%”.

Însă, chiar dacă aspectele invocate sunt reale, nu rezultă nicăieri din lege obligația operatorului economic de a determina, în funcție de puritatea și umiditatea denaturantului, „puritatea reală” a acestuia și de a calcula, în funcție de această „puritate reală”, cantitatea de denaturant ce trebuie utilizată pentru ca, în final, în alcoolul etilic denaturat să se poată identifica o concentrație de 3,5 g albastru de metilen pur la 1000 l alcool.

Cât privește susținerea recurente DGRFP X în sensul că „este de notorietate ca au fost multe cazuri în care s-a procedat la denaturări fictive, în vederea obținerii de scutiri de la plata accizelor, iar aceste produse au fost, de fapt, destinate consumului uman”, Înalta Curte apreciază că suspiciunile organelor fiscale privind intenția de eludare a legii fiscale de către intimata reclamantă nu pot constitui temei suficient pentru impunere, în condițiile în care scopul legii este acela de a scuti de plata accizelor alcoolul etilic denaturat care nu este destinat consumului uman, iar în cauză denaturarea a avut loc, iar alcoolul astfel denaturat nu a fost comercializat pentru consum uman alimentar și nici nu ar mai fi fost apt pentru acesta.

Față de procedura de denaturare reglementată de art.206⁵⁸ din Codul fiscal, nu poate fi primită nici susținerea celor două recurente în sensul că Procesul verbal nr.X din data de 18.X.2011, întocmit de reprezentanții fostei Direcții Regionale pentru Accize și Operațiuni X și în care s-a consemnat că nu s-au constatat încălcări ale legislației fiscale, nu are nicio valoare probatorie în speță, pe motiv că obligația de a plăti accize se stabilește abia prin decizia de impunere.

Dimpotrivă, nu există nici un argument pentru care acest înscris să nu facă (până la înscrierea în fals, în ceea ce privește constatările proprii ale organului de control) dovada respectării *procedurii* de denaturare prevăzută de lege, tocmai în considerarea art.97 din Codul de procedură fiscală și a prevederilor Cap. 1 din O.M.F.P. nr.1.304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, invocate de recurente.

Astfel, în mod temeinic a reținut instanța de fond că operațiunile de denaturare a alcoolului etilic în discuție s-au realizat sub supravegherea reprezentanților DJAOV Xr și ai Gărzii Financiare, respectiv în prezența numiților X și X, audiați de instanță în calitate de martori.

Or, martora X a declarat în fața instanței de judecată că „s-a verificat documentația privind calitatea și proveniența denaturantului folosit. Acesta a fost prelevat dintr-un recipient sigilat. Cantitatea de denaturant necesară era cântărită pentru fiecare container *pentru a se atinge concentrația de 3,5 g la 1000 l alcool pur*, în prezența organelor de control. Nu am avut nicio suspiciune în legătură cu legalitatea desfășurării procedurii de denaturare la care am participat.”

În același sens este și declarația martorului X.

În conformitate cu prevederile art.206⁵⁸ alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003, sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art.206² lit.a, atunci când sunt *denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman*, iar potrivit art.111 alin.6 din HG 44/2004, prin consum uman se înțelege consum uman *alimentar*.

Pe de altă parte, așa cum am arătat anterior, art.206⁵⁸ alin.1 din Codul fiscal face distincție între alcoolul *complet* denaturat, conform prescripțiilor legale, și cel *denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman*, care este unul *parțial* denaturat, astfel că - în condițiile în care procedura de denaturare a fost respectată, cantitatea de albastru de metilen prevăzută de lege pentru denaturarea parțială a fost utilizată, iar alcoolul parțial denaturat a fost folosit pentru producția de alcool sanitar „Mona”, care nu este destinat consumului uman alimentar (având și indicația de „uz extern”) - Înalta Curte reține, în acord cu prima instanță, că - la momentul comercializării alcoolului sanitar de către intimata reclamantă - acesta îndeplinea condițiile pentru a fi scutit de acciză.

Referirea organelor de control, în cuprinsul procesului verbal, la faptul că „din verificări rezultă că la denaturarea alcoolului etilic cu denaturantul albastru de metilen, proporția rezultată este de *aproximativ 3,5 g/1000 LABS*” nu este de natură să schimbe cu nimic situația de fapt reținută.

În privința soluției de anulare a Deciziei nr.X.2013 emisă de Direcția Generala X din cadrul A.N.A.F, de respingere a contestației administrative împotriva deciziei de impunere, Înalta Curte constată că argumentele arătate în prezenta decizie a instanței de recurs, justifică, deopotrivă, anularea acestei decizii și a celorlalte acte administrativ-fiscale contestate în cauză.

Nici critica adusă de recurenta ANAF soluției de obligare la plata cheltuielilor de judecată nu este întemeiată, instanța de fond făcând corecta

aplicare a prevederilor legale în materie, în condițiile în care a admis acțiunea reclamantei, anulând actele administrative emise de pârâte ca fiind nelegale, iar reclamanta a dovedit cheltuielile efectuate cu prezentul proces.

În ceea ce privește cererea formulată de intimata reclamantă în recurs pentru obligarea recurentelor pârâte la plata cheltuielilor de judecată pentru această fază procesuală, Înalta Curte reține că, în conformitate cu prevederile art.453 alin.1 din Codul de procedură civilă, partea care pierde procesul va fi obligată, la cererea părții care a câștigat, să îi plătească acesteia cheltuieli de judecată. De asemenea, potrivit art.451 alin.2 din același act normativ, instanța poate, chiar și din oficiu, să reducă motivat partea din cheltuielile de judecată reprezentând onorariul avocaților, atunci când acesta este vădit disproportionat în raport cu valoarea sau complexitatea cauzei ori cu activitatea desfășurată de avocat, ținând seama și de circumstanțele cauzei, fără ca această măsură să aibă vreun efect asupra raporturilor dintre avocat și clientul său.

Or, având în vedere că au fost respinse recursurile formulate de către pârâte, dar și excepțiile invocate de către intimata reclamantă, prin întâmpinarea redactată de avocat, instanța de recurs va stabili în sarcina recurentelor pârâte suma totală de X lei cu titlul de cheltuieli de judecată în recurs, reprezentând transport, cazare și onorariu de avocat.

IV. Soluția instanței de recurs și temeiul juridic al acesteia

În baza art.248 alin.1 din Codul de procedură civilă, va respinge excepțiile nulității și inadmisibilității recursurilor.

În baza dispozițiilor art.20 din Legea nr.554/2004 coroborate cu art. 496 alin.1 raportat la art.488 alin.1 pct.6, 8 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte va menține ca legală și temeinică sentința instanței de fond, urmând să respingă ca nefondate recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

În baza art.453 alin.1 cu aplicarea art.451 alin.2 din Codul de procedură civilă, va obliga recurentele-pârâte la plata, către intimata-reclamantă S.C. X S.A., a unor cheltuieli de judecată în cuantum de X lei.

PENTRU ACESTE MOTIVE,

ÎN NUMELE LEGII,

DECIDE:

Respinge excepțiile nulității și inadmisibilității recursurilor, invocate de intimata-reclamantă S.C. X S.A.

Respinge recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Xa și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva

Sentinței nr.1X CA-P.I. din 25 X 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Obligă recurentele-pârâte la plata către intimata-reclamantă S.C. SX S.A. a sumei de Xlei, reprezentând cheltuieli de judecată, cu aplicarea dispozițiilor art.451 alin.(2) din Codul de procedură civilă.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, X iunie X

PREȘEDINTE

X

JUDECĂTOR

JUDECĂTOR

MAGISTRAT ASISTENT

A. X