

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

**Decizia nr.2354**

**Dosar nr.4460/86/2009**

**Ședința publică de la 15 mai 2012**

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

**&&&**

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. SRL .X., Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în numele și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală - Autoritatea Națională a Vămilelor precum și pentru Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., împotriva sentinței nr.X din 26 ianuarie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția Comercială, Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta-reclamantă S.C. .X. SRL .X., prin avocat .X. și recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală prin consilierul juridic .X..

Procedura completă.

După prezentarea referatului cauzei de către magistratul - asistent, recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilierul juridic solicită încuviințarea probei cu înscrisuri, precizând totodată că este vorba de înscrisuri noi.

Față de proba solicitată, recurenta-reclamantă prin avocat arată că nu opune încuviințării probei cu înscrisuri, precizând că nu solicită acordarea unui termen de judecată pentru a lua cunoștință de conținutul acestora.

Înalta Curte, după deliberare, încuviințează proba astfel cum a fost solicitată, procedându-se la administrarea acesteia.

Constatând apoi cauza în stare de judecată, Curtea acordă cuvântul părților prezente pentru dezbaterea recursurilor declarate în cauză.

Recurenta-reclamantă prin avocat solicită admiterea recursului, modificarea în parte a hotărârii primei instanțe, în sensul admiterii în totalitate a acțiunii formulate și al anulării integrale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./ 2009 emisă de A.N.A.F. în baza Raportului de Inspecție Fiscală parțială nr. .X./ 2009 și a Deciziei nr. .X. din 2009 emisă de D.G.F.P. .X..

În ceea ce privește recursul declarat de recurenta-pârâtă se solicită respingerea acestuia ca nefondat.

Recurenta-pârâtă A.N.A.F. solicită admiterea recursului formulat, modificarea în parte a sentinței recurate, pe care o consideră parțial nelegală și netemeinică, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii reclamantei, ca fiind nefondată cu obligarea recurteii-reclamante la plata întregului quantum al prejudiciului stabilit prin decizia de impunere contestată.

Referitor la recursul declarat de recurenta-reclamantă se solicită respingerea acestuia ca nefondat.

## ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

*1.Circumstanțele cauzei. Cererea de chemare în judecată*

1.1.Prin acțiunea înregistrată inițial pe rolul Tribunalului .X. - Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal la data de 26.06.2009 sub nr. X/86/2009, reclamanta SC „.X.” SRL .X. a formulat, în contradictoriu cu pârâții A.N.A.F. - Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2009 emisă de prim - pârâtă, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .X./2009

și a Deciziei nr. .X./2009, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin care s-a soluționat contestația în temeiul art. 205 Cod procedură fiscală și art.7 din Legea nr. 554/2004 împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2009.

Pârâta Direcția Regională pentru accize și Operațiuni Vamale Iași a formulat întâmpinare prin care a invocat excepția necompetenței materiale a Tribunalului .X. și declinarea competenței de soluționare a contestației în favoarea Curții de Apel .X..

1.2.Prin sentința nr. X din 7 decembrie 2009, Tribunalul .X. - Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal, a admis excepția necompetenței materiale a Tribunalului .X., invocată de pârâta ANAF - Autoritatea Națională a Vămilelor și a declinat cauza spre competentă soluționare Curții de Apel .X..

În motivarea acțiunii, reclamanta a precizat că este deținătoarea Autorizației de antrepozit fiscal nr. RO.X./24-03-2004, fiind astfel autorizată în vederea producerii, transformării și depozitării de produse accizabile - respectiv băuturi spirtoase și produse intermediare.

În perioada 19-26 august 2008 s-a realizat la societatea - reclamantă un control de către organele ANAF-DJAOV .X. - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la modul de evidențiere și plata accizelor pentru perioada iunie 2007 - iulie 2008.

Ca urmare a controlului a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .X./2008 și s-a emis "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2008".

Prin Raportul de inspecție fiscală și prin Decizia de impunere contestată, s-a constatat că în mod neîntemeiat societatea - contestatoare ar fi încălcat legislația privitoare la calculul și plata accizelor, prin aceea că ar fi comercializat anumite băuturi pentru care s-a achitat acciza aferentă produselor intermediare - de .X. euro/hl de produs, iar organele de control au încadrat aceste produse ca fiind băuturi spirtoase, din grupa alcoolului etilic, considerând ca societatea reclamantă ar fi trebuit să achite o acciză de .X. euro/hl de alcool pur.

S-a mai arătat că urmare a acestui fapt, societatea a fost obligată la plata sumei de .X. lei, reprezentând accize și a sumei de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere.

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2008, societatea - contestatoare a formulat contestație, admisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor care, prin Decizia nr. .X. / 2008 a dispus anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2008 și refacerea controlului fiscal.

Ulterior, în perioada 23 ianuarie - februarie 2009 s-a desfășurat un nou control fiscal, încheindu-se Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .X./2009, în cauză fiind emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X. din 2009.

Prin Decizia de impunere din .X./2009 s-a dispus plata de către societate a sumei de .X. lei, reprezentând accize și a sumei de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere, calculate până la data de 8-09-2008.

Împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2009, societatea a formulat contestație în temeiul art. 205 Cod procedură fiscală și a art. 7 din Legea nr. 554/2004, înregistrată la D.J.A.O.V. .X. sub nr. .X./2009.

Prin Decizia nr..X./2009 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., s-a dispus respingerea contestației și menținerea Deciziei de impunere nr. .X./2009.

A precizat reclamanta faptul că societatea a formulat, în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004, cerere de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. .X./2009, motivat de faptul că această decizie de impunere este nelegală și, prin executarea ei, s-ar produce un prejudiciu greu sau imposibil de înlăturat în situația în care aceasta nu ar fi anulată.

Cererea a făcut obiectul dosarului nr. .X./2009 al Curții de Apel .X. - Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal.

1.3.Prin Sentința nr. X/29-05-2009 a Curții de Apel .X. - Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal, s-a admis cererea de suspendare și s-a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere nr. .X./2009 până la pronunțarea instanței de fond,

reținându-se în motivare că „fără a face o analiză în detaliu a condițiilor de emitere a actului administrativ a cărui executare se cere a fi suspendată, din aspectele invocate de către reclamantă, rezultă ca există indicii care să conducă la ideea că decizia de impunere este posibil să fie nelegală”.

A mai solicitat reclamanta a se avea în vedere faptul că societatea a formulat contestație împotriva încadrării tarifare a produselor din adresa nr. .X./2008, fiind soluționată de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal prin Adresa nr. .X./2008.

Împotriva celor două acte administrative s-a formulat contestație de către societate, pe calea acțiunii în contencios administrativ și care a făcut obiectul dosarului nr. X/39/2008 al Curții de Apel .X., Secția de Contencios Administrativ.

În cadrul acestui din urmă dosar, instanța de judecată a dispus efectuarea unei expertize tehnice în industria alimentară, pentru a se stabili dacă aceste produse sunt băuturi spirtoase sau "produse intermediare".

A apreciat reclamanta că atât timp cât clasificarea acestor produse este incertă, organele fiscale au procedat în mod nelegal emițând decizia de impunere, a cărei contestare face obiectul prezentei cauze.

În opinia reclamantei organele fiscale aveau obligația să aștepte soluția ce se va pronunța în mod definitiv și irevocabil în dosarul menționat și numai după această soluție era îndreptățită să emită decizia de impunere, în care să se calculeze diferența dintre acciza pe care ar fi trebuit să o plătească societatea pentru băuturi spirtoase și acciza plătită de societate pentru băuturi intermediare.

Or, s-a susținut că prin emiterea deciziei de impunere anterior soluționării cauzei privind clasificarea tarifară, organele fiscale au procedat în mod nelegal și netemeinic, deoarece, în parte, soarta deciziei de impunere depindea de clasificarea tarifară a acestor produse.

În ceea ce privește plata accizei suplimentare în quantum de .X. lei, reclamanta a solicitat a se constata de către instanță ca aceasta este nelegală.

Organele de control au dispus în mod neîntemeiat obligarea societății la plata sumei de .X. lei și a majorărilor aferente, cu

motivarea că aceasta „nu poate justifica” cantitatea de .X. grade dall băutură spirtoasă vișine la macerat.

A arătat faptul că, într-adevăr la societate a existat cantitatea de .X. litri de deșeuri rămase în urma prelucrării băuturilor alcoolice pe bază de vișine. Astfel, produsul deținut de către societate era format în fapt din reziduurile rămase de pe urma producerii de băuturi alcoolice, respectiv erau reziduuri tehnice rămase în urma producerii de băuturi pe bază de vișine.

Astfel, s-a arătat că în ceea ce privește cantitatea de .X. litri nu a fost folosită la producerea de băuturi alcoolice, pentru motivul că nu reprezenta o materie prima, ci deșeuri care urmau a fi aruncate.

S-a precizat că substanța găsită la societatea reclamantă nu reprezintă o băutură alcoolică, aspect relevat și de analiza chimică a acesteia, efectuată la Laboratorul Vamal, din care rezultă că substanța găsită este un amestec de vișine - substanță solidă - și lichid, care are în compoziția sa, substanțe chimice care dovedesc că acesta nu este un produs comestibil, fiind impropriu consumului uman.

Cu privire la cantitatea de .X. litri deșeuri de vișine, societatea reclamantă a precizat că a mai fost sancționată și prin Procesul-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor, Seria .X., .X.3 înregistrat cu nr. .X./02.06.2008, întocmit de către Direcția Regionala Vamala .X., împotriva căruia a formulat contestație care se află în prezent în curs de soluționare pe rolul Tribunalului .X. (dosar nr. X/314/2008).

În opinia reclamantei, produsul "sucul de vișine macerat", nu reprezenta în fapt un produs accizabil, fiind un deșeu tehnologic, astfel că societatea nu avea obligația de a înregistra și plăti acciza în cuantum de .X. lei.

1.4.Prin încheierea de ședință din data de 30.04.2009 pronunțată într-un alt dosar, instanța a dispus suspendarea executării Deciziei nr. X/26.06.2008, prin care s-a dispus revocarea autorizației de antrepozit fiscal, tocmai pentru neregulile constatate cu referire la produsul „suc de vișine macerat”.

A mai precizat reclamanta că în cadrul dosarului menționat, s-a dispus efectuarea a două expertize tehnice, una efectuată de către un expert judiciar în industrie alimentară și o alta efectuată de către Laboratorul Independent .X., aceste expertize urmând să stabilească

dacă cei .X. litri „sirop de vișine” sunt băutură proprie consumului și, în consecință, produs accizabil.

În opinia reclamantei și pentru motivele arătate organele fiscale aveau obligația de a aștepta soluția instanței în ceea ce privește calificarea acestui deșeu, ca fiind produs accizabil și abia ulterior să emită decizia de impunere.

La cererea părților, prin încheierea de ședință din 22 martie 2010, instanța a admis proba cu expertizele tehnică judiciară și expertiză contabilă, fiind întocmite rapoartele de expertiză tehnică judiciară în specialitatea industrie alimentară, de către expert .X. și expertiză tehnică contabilă, întocmită de către expert .X. .

## 2.Soluția primei instanțe

Prin sentința nr.X din 26 ianuarie 2011 Curtea de Apel .X. a admis în parte contestația, formulată de contestatoarea SC „.X.” SRL .X. – prin administrator .X., a anulat parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2009 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Decizia nr. .X./2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. în sensul că a înlăturat obligația de plată a sumei de .X. lei, reprezentând accize pentru .X. litri „vișine la macerat” și a obligat pârâtele să plătească reclamantei cheltuieli de judecată în sumă de .X. lei.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a arătat că nu pot fi reținute concluziile raportului de expertiză tehnică în specialitatea industrie alimentară care susțin că, *întrucât produsele fabricate și comercializate de către reclamantă sunt produse amestecate, ele trebuie automat încadrate în categoria produselor intermediare deoarece, prin același Regulament al Consiliului, au fost stabilite reguli de clasificare a produselor amestecate.*

Astfel, s-a apreciat că potrivit regulii 3b pentru produse amestecate invocată și de expert în cuprinsul expertizei și a suplimentului la raportul de expertiză „produsele amestecate, articolele compuse din materiale diferite sau constituite prin asamblarea unor articole diferite și mărfurile prezentate în seturi condiționate pentru vânzarea cu amănuntul, care nu pot fi clasificate prin aplicarea regulii 3 (poziția cea mai specifică are prioritate față de poziția cu un conținut mai general. n.n.) se

clasifică după materialul sau articolul care le conferă caracterul esențial, atunci când este posibilă efectuarea acestei determinări.”

În opinia instanței expertul a fost, însă, în eroare când a considerat că factorul care determină caracterul esențial nu poate fi determinat în cazul băuturilor „Vivat” produse de reclamantă.

Astfel s-a reținut că din cuprinsul raportului de expertiză rezultă că procentul de participare din concentrația alcoolică totală dat de materia primă obținută prin distilare (alcool 96°) este de 90,57-92,26% vol. iar procentul de participare din concentrația alcoolică totală dat de materia primă obținută prin fermentare (vin 8,5°) este de 7,74-9,43% vol. Rezultă foarte clar că materia primă ce conferă caracterul esențial al produselor este alcoolul 96° obținut prin distilare.

S-a apreciat că în situația în care s-ar reține susținerile expertului în sensul că materia primă care conferă caracterul esențial al produsului nu poate fi determinată, produsele „Vivat” comercializate de reclamantă nu pot fi clasificate decât la poziția 2208, întrucât ar deveni aplicabilă regula 3c din Regulament care dispune că *„în cazul în care regulile 3a și 3b nu pot fi aplicate pentru efectuarea clasificării, marfa se clasifică la poziția cu numărul cel mai mare dintre cele susceptibile a fi luate în considerare.”*

De altfel, s-a mai reținut că reclamanta a contestat adresa nr. .X./2008 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor contestația fiind respinsă prin adresa nr. .X./8.06.2008 a Autorității Naționale a Vămilelor. Urmare a respingerii contestației, reclamanta s-a adresat instanței cu o acțiune în contencios administrativ care a fost respinsă prin sentința nr.X/17.05.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal.

S-a reținut că această sentință nu este irevocabilă dar instanța a apreciat că motivele care au stat la baza reținerii a aceleiași încadrări tarifare, respectiv NC 2208, sunt corecte.

În conformitate cu dispozițiile art. 173 alin. 1 lit. „a” din Codul fiscal *„În înțelesul prezentului titlu, alcool etilic reprezintă: toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208, chiar atunci când aceste produse fac parte dintr-un produs încadrat la alt capitol al Nomenclaturii combinate;”*



Din cuprinsul raportului de expertiză contabilă întocmit de expert .X. rezultă că, pentru produsele vândute de către reclamantă în perioada mai - iunie 2008, aceasta avea obligația să achite accize, calculate conform art. 176 din Codul fiscal, în sumă de .X. lei. Reclamanta a calculat și virat la bugetul de stat accize în valoare de .X. lei, încadrând produsele comercializate în categoria produselor intermediare și nu în cea a alcoolului etilic.

Astfel s-a reținut că în mod corect au stabilit organele de control că reclamanta trebuie să achite accize suplimentare în sumă de .X. lei.

Cât privește suma de .X. lei, reprezentând accize pentru cantitatea de .X. l, respectiv .X.° Dall, băutură spirtoasă „vișine la macerat”, s-a reținut că din analiza documentelor fiscale aflate la dosar și la sediul societății, expertul contabil a constatat că, anterior desfășurării controlului fiscal în urma căruia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2009, respectiv la data de .X.2008, a mai avut loc un control inopinat, rezultatul fiind în sensul că, pentru cantitatea de .X. l „vișine la macerat” nu există acte justificative și, urmare a acestui fapt, cele 8 bidoane de plastic au fost confiscate de organele de inspecție vamală, iar societatea a fost amendată cu suma maximă prevăzută în Ordonanța nr. 92/2003 - Codul de procedură fiscală.

A reținut instanța că inspectorii fiscali care au efectuat ambele controale au ignorat o serie de documente din care rezulta faptul că acest produs este deteriorat calitativ și nu mai poate fi folosit pentru realizarea unor sortimente de băuturi, recomandându-se folosirea lichidului în cupaj. În acest sens a fost încheiat, în conformitate cu pct. 47 din Ordinul MFP nr. 1753/2004, referatul nr. X/07.01.2008.

Astfel, în opinia instanței singura deficiență în procedura urmată de reclamantă este faptul că, după folosirea lichidului din cantitatea de .X. l „vișine la macerat”, nu s-a procedat la casarea reziduurilor rămase în prezența reprezentanților fiscali. Totuși această lacună nu justifică calcularea de accize la această cantitate de produs care, practic, nu a putut fi folosit ci a fost casat.

Față de această situație, instanța a apreciat contestația reclamantei admisibilă în parte, numai în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accize pentru cantitatea de .X. l „vișine la macerat” .

Cât privește suma de .X. lei, reprezentând accize rezultate din reîncadrarea produselor „Vivat” comercializate de reclamantă în codul NC 2208, Curtea a constatat că aceasta a fost corect stabilită ca și majorările de întârziere calculate la această sumă de X lei.

### *3. Recursurile promovate în cauză*

Împotriva sentinței pronunțată de Curtea de Apel .X. au declarat recurs (i) S.C. .X. SRL .X., (ii) Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași, în numele și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală - Autoritatea Națională a Vămirilor precum și pentru Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și (iii) Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

#### *3.1. Motivele de recurs înfățișate de recurenta-reclamantă S.C. .X. SRL*

Recurenta-reclamantă a declarat recurs împotriva hotărârii primei instanțe, solicitând ca o consecință a admiterii acestuia, modificarea în parte a sentinței pronunțate în sensul anulării în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilită de inspecția fiscală, nr. .X./2009, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

În contextul prezentării unui scurt istoric al cauzei recurenta-reclamantă, în esență, a înfățișat următoarele critici față de hotărârea primei instanțe, apreciată ca parțial nelegală, circumscrise motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă cu referire la art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă:

-hotărârea este nelegală în ceea ce privește contestația cu privire la suma de .X. lei reprezentând accize și suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere calculate la accize, întrucât prima instanță a făcut o greșită interpretare și aplicare a prevederilor Regulamentului CEE nr. 2658/97, modificat prin Regulamentul CE 1214/2007 și a prevederilor Codului fiscal referitoare la încadrarea tarifară a băuturilor marca „Vivat” produse de societate;

-produsele respective au fost în mod greșit încadrate ca fiind „alte băuturi spirtoase” deși conțin vin, alcool, arome și alte ingrediente, având o concentrație alcoolică de sub 22%, în actele

normative evocate nefiind specificat în mod exact cum se încadrează băuturile în categoria „produselor intermediare”;

-în mod greșit prima instanță nu a ținut cont de concluziile raportului de expertiză, deși acestea sunt pertinente, concludente și utile;

-în lipsa unor reglementări clare cu referire la încadrarea băuturilor produse, organele fiscale nu erau îndreptățite să dispună sancționarea societății prin obligarea la plata de accize suplimentare, hotărârea instanței fiind dată cu interpretarea nelegală a Regulamentului CEE nr. 2658/87 privind nomenclatura statistică;

-instanța de fond a făcut o greșită aplicare a legii și nu a avut în vedere că societatea a produs și comercializează produse intermediare în mod legal, în baza autorizației obținute de la Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate, conform căreia produsele în discuție au fost încadrate ca produse intermediare și nu ca băuturi spirtoase, nesocotind și prevederile Codului fiscal și ale Regulii 3 din CEE Notele explicative al Regulamentului nr. 2658/1987;

-societatea nu avea dreptul de a denumi și vinde aceste produse ca „alcool etilic” câtă vreme conțineau doar o mică parte de alcool etilic și un procent de 78-82% alte ingrediente.

*3.2.Motivele de recurs înfățișate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale.X. (DRAOV .X.), în numele și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală-Autoritatea Națională a Vămileor ca și pentru Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.*

Recurenta-pârâtă a formulat, la rândul său, recurs împotriva hotărârii primei instanțe solicitând modificarea numai în parte, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii societății reclamante, ca neîntemeiată, respectiv și în ceea ce privește accizele în cuantum de .X. lei față de care a fost înlăturată obligația de plată, în considerarea următoarelor critici și argumente:

-cu ocazia controlului efectuat la societatea reclamantă în perioada 25 mai 2008-2 iunie 2008 a fost identificată în cadrul antrepozitului cantității de .X. litri sirop vișine alcoolizat, cu o concentrație alcoolică necunoscută pentru care nu existau

documente legale de proveniență și care nu era înregistrată în evidențele contabile;

-societatea a fost sancționată contravențional pentru această faptă și plângerea a fost respinsă, iar potrivit art. 178 alin.4 din Codul fiscal o atare deținere de produse atrage plata accizelor;

-hotărârea instanței de fond pe aspectul menționat este nelegală și în considerarea Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.X/17 noiembrie 2010, prin care a fost respinsă o acțiune distinctă a aceleiași societăți reclamante în legătură cu respectivul control și cantitatea de .X. litri sirop alcoolizat, prin care a fost și revocată autorizația de antrepozit fiscal, *inter alia*, pentru această faptă contravențională;

- reclamanta nu deține instalație de rafinare sau distilare a alcoolului brut și întrucât în gestiunea antrepozitului de producție băuturi alcoolice pe care îl deține nu există intrări de alcool metilic sau tehnic, elemente la care s-a făcut referire în raportul de expertiză nu ar avea ce căuta în compoziția respectivelor reziduuri;

- raportul de expertiză reține că produsul analizat conține alcool etilic, ceea ce înseamnă că este un produs accizabil în sensul art. 173 din Codul fiscal, care se încadrează în codul tarifar 2208 din Nomenclatura combinată, astfel că societatea datorează accize în sumă de .X. lei, în condițiile în care nu a justificat cantitatea de .X. litri sirop vișine la macerat.

*3.3.Motivele de recurs înfățișate de recurenta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.*

În esență, și această autoritate pârâtă, arătând că recursul vizează numai suma de .X. lei ce reprezintă accize pentru cantitatea de .X. litri „vișine la macerat” a susținut că în mod nelegal prima instanță a înlăturat obligația de plată a acestei sume, nesocotind înscrisuri existente la dosar care atestau că întreaga cantitate a fost dată în producție, fiind folosită la prepararea produselor intermediare aromatizate, ca și colorant, contrar celor reținute de prima instanță.

*4.Soluția și considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor promovate*

Examinând sentința atacată prin prisma celor 3 recursuri declarate în cauză, a prevederilor legale aplicabile din materia

supusă verificării și față de conținutul art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta reține că recursul reclamantei-recurente nu este fondat și urmează a fi respins ca atare, în vreme ce recursurile pârâtelor-recurente urmează a fi admise, în sensul și pentru considerentele în continuare arătate.

#### *4.1. Cu referire la recursul recurente-reclamante SC .X. SRL*

Societatea recurentă a investit instanța de contencios administrativ, în prezenta cauză, cu cererea de anulare a actelor administrativ fiscale, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./ 2009, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2009, precum și a Deciziei nr. .X./2009 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația în procedura administrativă formulată împotriva actelor sus-menționate, cu consecința menținerii obligațiilor suplimentare de plată în sarcina recurente, în sumă de .X. lei, din care .X. lei valoare accize și majorări de întârziere aferente de .X. lei.

Prima instanță a admis numai în parte acțiunea reclamantei, dispunând, pentru considerentele mai sus rezumate, anularea parțială a actelor contestate, respectiv numai în ceea ce privește obligația de plată a sumei de .X. lei reprezentând accize pentru .X. litri băutură „vișine la macerat”, de asemenea menționată distinct în actele de control.

4.1.1. Reluând în mare parte susținerile dar și apărările înfățișate cu ocazia formulării contestației administrative dar și în fața primei instanțe, recurenta-reclamantă, printr-un prim motiv de recurs a susținut că instanța de fond a făcut în cauză o greșită interpretare și aplicare a prevederilor Regulamentului CEE nr. 2658/97, modificat prin Regulamentul CE nr. 1214/2007 precum și a prevederilor codului fiscal, privitoare la încadrarea tarifară a băuturilor marca „Vivat” produse de societatea reclamantă.

Contrar celor susținute de recurentă și a argumentelor înfățișate de aceasta, Înalta Curte apreciază că prima instanță a realizat în cauză o interpretare corectă a prevederilor legale incidente, în contextul analizării tuturor elementelor de fapt dar și de drept prezentate de toate părțile.

Instanța de fond a reținut că organele de control vamal în mod corect au stabilit prin actele întocmite că societatea datorează accize în sumă de .X. lei pentru perioada mai 2008-iunie 2008, considerând că produsele obținute și comercializate nu reprezintă produse intermediare pentru care acciza este de 51,08 euro/hl de produs, ci se încadrează la poziția NC 2208 „alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic sub 80% vol; distilate, rachiuri, lichioruri și alte băuturi spirtoase” pentru care acciza este de .X. euro/hl de produs.

De altfel problema legală ce s-a impus a fi dezlegată în cauză și căreia prima instanță i-a conferit o soluție justă, în opinia Înaltei Curți, este aceea de a determina dacă produsele livrate de societatea reclamantă în perioada mai 2008 - iunie 2008 se încadrează în categoria „alcool etilic” sau la „produse intermediare”.

În acest sens instanța de fond, pornind chiar de la constatările expertului ce a întocmit raportul tehnic în cauză, chiar în condițiile în care concluziile acestuia nu au fost reținute în mod argumentat, raportat la textele legale aplicabile, a arătat că băuturile alcoolice, de tipul celor în discuție (e.g. *Vivat cu aromă de votcă 22, Vivat cu aromă de rom 22, Vivat cu aromă mere, etc.*) la care cea mai mare parte din alcoolul conținut este alcoolul etilic distilat nu pot fi clasificate pe pozițiile 2204, 2205 sau 2206 deoarece nu prezintă caracterul de băutură fermentată, impunându-se clasificarea lor la poz. 2208 ce reprezintă alcool etilic, conform art. 173 Cod fiscal.

Contrar celor susținute de recurentă Înalta Curte reține că potrivit regulilor generale pentru interpretarea sistemului armonizat, în speță *Regula 3 b)* folosită în cazul produselor amestecate, caz în care *„mărfurile trebuie să fie clasificate după materialul sau articolul care le conferă caracterul lor esențial, atunci când se poate face această determinare”*, precum și raportat la Notele explicative de la Capitolul 22 din Nomenclatura combinată, având în vedere specificațiile tehnice pentru prepararea și îmbutelierea sortimentelor de băuturi marca „VIVAT” și rețetele de fabricație, rezultă că băuturile alcoolice menționate în Raportul de expertiză, se încadrează la codul tarifar NC 2208, ceea ce conform art. 173 din Codul fiscal, reprezintă **alcool etilic**.

De asemenea este de arătat că reglementările europene de încadrare în Nomenclatura combinată sunt explicite, toți agenții economici și toate instituțiile statului cu atribuții în domeniul fiscal fiind obligați să aplice aceste reglementări în toate elementele sale și direct în toate statele membre.

Art. 173 alin.(1) lit.a) prevede că prin alcool etilic se înțeleg „toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208”.

Din cele prezentate mai sus reiese cu claritate că la poziția tarifară 2208 se încadrează produse ce au o concentrația alcoolică peste 10,2% în volum.

În fine, este de arătat că în aceeași Regula nr.3 lit.b a Regulamentului CE nr. 2658/1987 al Consiliului din 27 iulie 1987 se stipulează în sensul următor: „caracterul esențial este dat de natura componentelor, respectiv de ponderea de alcool etilic de fermentație și alcool etilic distilat”.

Potrivit art. 163 lit. i) din Codul fiscal, aprobat prin Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare „codul NC reprezintă poziția tarifară, subpoziția tarifară sau codul tarifar. conform Nomenclaturii combinate din Tariful vamal comun valabil în anul anterior anului în curs”

Art. 172 din Codul fiscal, aprobat prin Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stipulează în mod expres:

„(1) În înțelesul prezentului titlu, produsele intermediare reprezintă toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1.2% în volum, dar nu depășește 22% în volum, și care se încadrează la codurile: NC 2204. 2205 și 2206, dar care nu intră sub incidența art. 169 – 171.

(2) Se consideră produse intermediare și orice băutură fermentată liniștită prevăzută la art.171 alin (1) lit. a), care are o concentrație alcoolică ce depășește 5.5% în volum și care nu rezultă în întregime din fermentare, și orice băutură fermentată spumoasă prevăzută la art. 171 alin. (1) lit.b), care are o concentrație alcoolică ce depășește 8.5% în volum și care nu rezultă în întregime din fermentare”.

În fine, relevant în combaterea acestei critici în sensul că textele de lege mai sus arătate ca și legislația europeană cu privire la încadrările tarifare, respectiv Regulamentul (CE) cu nr. 2658/87

al consiliului din 23 iulie 1987 cu privire la nomenclatura tarifară și statistică și la tariful vamal comun, în vigoare de la 19 octombrie 1992, cu modificările ulterioare, este deplin explicită cu privire la încadrarea produselor intermediare amestecate, este în opinia Înaltei Curți și împrejurarea, neconstatată de altfel, că la stabilirea încadrării tarifare autoritatea vamală a avut în vedere nu numai reglementările legale mai sus arătate dar și rețetele de fabricație furnizate chiar de societatea recurentă. Din cuprinsul acestora rezultă că .X. litri de băutură conțin .X. l (respectiv .X.) alcool pur, din care .X. l (respectiv .X. litri) sunt alcool etilic distilat iar restul de .X. litri sunt alcool etilic de fermentație (provenit din vin).

4.1.2. Nefondate sunt și criticile vizând înlăturarea de către prima instanță a concluziilor cuprinse în raportul de expertiză tehnică întocmit în cauză întrucât judecătorul fondului a motivat și învederat într-o manieră amplă și concludentă rațiunile pentru care nu reține concluziile expertului de specialitate.

Cum motivele au vizat interpretarea eronată realizată de către expert tocmai în ceea ce privește textele de lege aplicabile și regulile de interpretare cuprinse în regulamentele comunitare, Înalta Curte arată că o asemenea critică nu poate fi primită, concluzia primei instanțe fiind pe deplin judicioasă în condițiile în care s-a arătat, chiar în cuprinsul raportului de expertiză, că procentul de participare din concentrația alcoolică totală dat de materia primă obținută prin distilare (alcool 96%) este de 90,57%-92,26%, rezultând astfel că materia primă ce conferă caracterul *esențial* al produselor este alcoolul 96<sup>o</sup> obținut prin distilare.

4.1.3. Printr-o critică distinctă recurenta a arătat că instanța de fond a făcut o greșită aplicare a legii și pentru că nu a avut în vedere că societatea recurentă a produs și a comercializat produse intermediare în mod legal, în baza autorizației obținute de la Comisa pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate, potrivit cu care produsele în discuție au fost încadrate ca „produse intermediare” și nu ca „băuturi spirtoase”.

Înalta Curte apreciază că nici această critică nu este fondată și de natură a atrage modificarea soluției primei instanțe.

Este adevărat, astfel cum arată și recurenta, că la data de 27 iunie 2007, printr-un proces verbal încheiat de către Direcția



Generală a Finanțelor Publice .X. s-a constatat că societatea îndeplinește condițiile pentru completarea autorizației de antrepozit fiscal autorizat, pentru producția de băuturi alcoolice cu o nouă activitate și anume cea de producere a produselor intermediare.

Înalta Curte arată însă că, din perspectivă juridică, recurenta acordă respectivului proces verbal valențe ce nu pot fi susținute, în condițiile în care, prin actul arătat s-a constatat numai îndeplinirea condițiilor pentru completarea autorizației de antrepozit fiscal autorizat pentru băuturi alcoolice, cu o nouă activitate și anume cea de producere a produselor intermediare, fără însă a se menționa, *expressis verbis*, că potrivit noilor încadrări tarifare, produsele comercializate în anul 2008 ar fi fost produse intermediare.

4.1.4. Toate celelalte critici ale recurente, vizând în esență tot greșita aplicare și interpretare a legii, raportat la prevederile codului fiscal și ale Regulamentului CEE nr.2658/1987 al Consiliului Europei, urmează de asemenea a fi respinse, date fiind argumentele mai sus prezentate, cu referire directă la aceleași texte de lege menționate.

Drept urmare, în considerarea celor de mai sus, în temeiul art. 312 alin.1 Cod procedură civilă se va respinge așadar ca nefondat recursul recurente-reclamante, cu menținerea actelor administrativ fiscale, ca fiind legal întocmite, pentru suma de .X. lei cu titlu de obligații fiscale suplimentare de plată, reprezentând accize pentru alcool etilic și majorări de întârziere aferente.

#### 4.2. Cu referire la recursurile declarate de autoritățile pârâte

În completarea argumentelor deja prezentate, vizând legalitatea soluției adoptate de prima instanță în ceea ce privește suma de .X. lei, Înalta Curte arată că sunt întemeiate criticile recurentelor-pârâte vizând netemeinicia cererii și respectiv a soluției primei instanțe de anulare a actelor administrativ fiscale în ceea ce privește accizele în sumă de .X. lei aferente cantității de .X. litri, respectiv băutură spirtoasă „vișine la macerat”.

Data fiind similitudinea criticilor prezentate de cele trei autorități pârâte pe acest aspect, Înalta Curte le va examina grupat, răspunzându-le prin argumente comune, după cum urmează.

În esență, instanța de fond apreciind întemeiată acțiunea societății reclamante cu privire la această constatare cuprinsă în actele de control, a arătat că respectivul produs este deteriorat calitativ astfel că nu mai putea fi folosit pentru realizarea unor sortimente de băuturi, reclamanta având numai culpa de a nu fi procedat la casarea reziduurilor rămase, în prezența reprezentanților fiscali.

Înalta Curte reține însă că aprecierile primei instanțe pe acest aspect nu subzistă față de alte împrejurări de fapt asupra cărora s-a tranșat irevocabil, prin hotărâri judecătorești anterioare, nesocotite însă în prezenta cauză.

Astfel, prin Decizia ÎCCJ nr. X/17.11.2010 s-a statuat irevocabil asupra respingerii cererii reclamantei de anulare a Deciziei nr. .X./2008 a ANAF ca și a Deciziei nr. .X./2008 emisă de Autoritatea Națională a Vămilelor, de revocare a autorizației de antrepozit fiscal nr. .X./2004 deținută de contestatoare, unul dintre motivele care au condus la o atare decizie fiind chiar deținerea fără documente justificative a cantității de .X. litri băutură spirtoasă „vișine la macerat”, respectiv 8256<sup>0</sup> Dall.

Prin respectiva decizie, Înalta Curte a reținut, cu putere de lucru judecat că potrivit certificatului de analiză nr. .X. din 2008 emis de Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Națională a Vămilelor siropul de vișine alcoolizat este băutură alcoolică, produs accizabil conform art. 163 din codul fiscal, cu referire la art. 162 lit.e) din același cod (alcool etilic), cu referire la Regulamentul CE nr. 2658/87 din 23 iulie 1987 cu privire la nomenclatura tarifară și la tariful vamal comun de la 19 octombrie 1992.

Drept urmare, în considerarea aspectelor tranșate anterior, în mod irevocabil, de instanțele de judecată, cu referire la aceeași cantitate de .X. litri sirop de vișine alcoolizat, Înalta Curte apreciază că nu mai putea fi primită susținerea recurentei în sensul că nu datorează accize și pentru aceasta.

În consecință, apreciind pentru cele arătate că recursurile autorităților pârâte sunt fondate, în temeiul art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, Înalta Curte le va admite și va modifica numai în parte hotărârea atacată în sensul că va dispune respingerea acțiunii și sub acest aspect, ceea ce echivalează așadar cu

respingerea acțiunii de față a societății recurente, în integralitatea sa, ca neîntemeiată.

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

Respinge recursul declarat de S.C. .X. SRL .X. împotriva sentinței nr.X din 26 ianuarie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția Comercială, Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Admite recursul declarat de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în numele și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală - Autoritatea Națională a Vămilelor precum și pentru Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, împotriva aceleiași sentințe.

Modifică în parte sentința atacată în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL .X. în integralitatea sa.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 15 mai 2012.

X