



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția generală de soluționare
a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax :+021 336 85 48
e-mail :Contestatii.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 288 / 2009

privind soluționarea contestației depuse de

SC .X. SRL

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr. 907240/14.05.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr. .X./08.05.2009, înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. X/14.05.2009, asupra contestației SC .X. SRL din localitatea .X., sat .X., jud .X..

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere nr. .X./31.03.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2009, încheiate de reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

În raport de data primirii deciziei de impunere, 23.04.2009, sub semnatura și stampila societății, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în data de 05.05.2009, conform stampilei aplicată de Serviciul registratură pe originalul contestației.

Constatănd că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. 1 lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată, societatea arată ca este autorizată sa functioneze ca antrepozit fiscal de producere a alcoolului etilic asa cum rezulta din autorizatia de antrepozit fiscal nr. RO.X./17.06.2006.

Societatea arata ca, in acest sens a solicitat autoritații competente acordul pentru denaturarea unor cantitati de alcool etilic, specificandu-se faptul ca intenționează să îmbutelieze si sa comercializeze alcoolul etilic denaturat catre agenti economici cu care are incheiate contracte, in conformitate cu prevederile pct. 22 alin 8¹ din din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Referitor la invocarea de către organele de control a prevederilor art. 200 alin 1 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a pct. 22 alin 14 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 in sensul că datorează accize pentru cantitatea de alcool etilic îmbuteliată si care nu a fost folosita pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, iar denaturarea nu a fost efectuata in baza unei autorizatii de utilizator final, societatea arată ca potrivit pct. 22 alin 6 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 antrepozitul fiscal pentru productia de alcool etilic este singurul abilitat de lege să efectueze operatiunea de denaturare, or SC .X. SRL detine autorizatie de antrepozit fiscal astfel că motivarea ca nu detine autorizatie de utilizator final este nelegală.

De asemenea, societatea arată că beneficiaza de prevederile pct. 22 alin 8¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 care permit antrepozitarului autorizat sa livreze alcool etilic denaturat catre operatori economici, altii decât utilizatorii finali, dar această opertiune de livrare trebuie făcuta cu respectarea conditiei de imbuteliere a alcoolului etilic denaturat in butelii destinate comercializarii cu amănuntul.

De asemenea, societatea arată că in speța nu sunt incidente prevederile art. 178 alin 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal întrucât nu a efectuat o vânzare cu amanuntul catre agenti economici, in sensul art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000, ci vânzarea cu amănuntul va fi realizată in mod efectiv de către societatile cumpărătoare.

De asemenea, societatea arată ca a respectat procedura de denaturare prevazuta la pct. 22 alin 8 litb si lit. c din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, iar autoritatea fiscală competentă prin acordul dat a validat din punct de vedere legal intreaga operatiune.

Societatea arată că autoritatea vamală avea obligația respectării art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 7.1 și art. 7.3 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004.

Societatea solicită admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând accize și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere.

II. Prin decizia de impunere nr. .X./31.03.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2009, încheiat de reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat că societatea deține autorizația de antrepozit fiscal nr. RO.X., emisă la data de 04.04.2007, valabilă de la data de 01.10.2007, pentru producția de alcool etilic - materie primă și alcool etilic denaturat.

Organele vamale au constatat că în perioada 25.03.2008-07.07.2008 societatea a denaturat cu fenolftaleina cantitatea de .X. litri alcool etilic 96%.

Organele vamale arată că denaturarea alcoolului etilic s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 200 alin 1 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 22 alin 3 lit b 6 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 .

Organele vamale arată că potrivit pct. 22 alin 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, scutire de la plata accizelor se acordă direct pentru antrepozitarii autorizați pentru producția de alcool etilic care utilizează alcool etilic ca materie primă în scopurile prevăzute de art. 200 alin 1 lit a, lit. b, lit c și lit e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, iar la alin 14 din același act normativ se menționează că în toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă în baza autorizației de utilizator final.

Organele vamale arată că societatea nu a utilizat alcoolul etilic denaturat pentru producerea de alte produse, ci a procedat la îmbutelierea acestuia în butelii (sticle tip PET-3 litri) și l-a livrat spre comercializare către operatorul economic SC .X. .X. SRL, astfel că pentru cantitatea de alcool etilic rafinat denaturat cu fenolftaleina nu poate beneficia de scutire de la plata accizelor.

Organele vamale arată că livrarea și îmbutelierea în butelii este permisă a se realiza în cadrul antrepozitului fiscal, în conformitate cu prevederile pct. 22 alin 8¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, ținând cont de prevederile art. 178 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, însă în momentul în care alcoolul etilic rafinat este denaturat pentru a fi îmbuteliat

pentru comercializare cu amănuntul, produsul iese din regimul suspensiv de la plata accizelor si acciza devine exigibilă.

In sustinerea constatarilor sale, organele vamale invoca adresa Autoritații Naționale a Vamilor nr. .X./SMA/22.07.2008.

Organele vamale in conformitate cu prevederile art. 166 si art. 192 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au stabilit in sarcina societatii accize in suma de .X. lei.

De asemenea, aferent accizelor in suma totala de .X. lei, organele vamale au calculat majorari de intarziere in sum de .X. lei.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

Referitor la suma totala de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta accize si suma de .X. lei reprezinta majorari de intarziere aferente, ***cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de scutire directa de la plata accizelor pentru livrararile, din antrepozit fiscal, de alcool etilic denaturant cu fenolftaleina îmbuteliat in sticle PET 3 litri catre o societatea comercială care nu a achizitionat produsul in baza unei autorizații de utilizator final.***

In fapt, societatea deține autorizatia de antrepozit fiscal de productie alcool etilic - materie prima si alcool etilic denaturat nr. RO.X. emisa la data de 04.04.2007, valabila de la data de 01.10.2007.

Organele vamale au constatat că in perioada 25.03.2008-07.07.2008 societatea a denaturat cu fenolftaleina cantitatea de .X. litri alcool etilic 96%.

Alcoolul etilic denaturat cu fenolftaleina a fost îmbuteliat in sticle tip PET 3 litri si livrat spre comercializare operatorului economic SC .X. .X. SRL, care nu a achizitionat produsul in baza unei autorizații de utilizator final.

Alcoolul etilic denaturat cu fenolftaleina a fost livrat de antrepozitarul SC .X. SRL catre SC .X. .X. SRL in scutire de la plata accizelor, societatea invocand aplicarea prevederilor pct. 22 alin 8¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare.

In drept, art. 200 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare

(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la [art. 162](#), atunci când sunt:

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

Pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, prevede:

(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 din următoarele:

[...]

b.

[...]

6. fenolftaleina

[...]

(13) Scutirea se acordă direct pentru:

a) situațiile prevăzute la [art. 200](#) alin. (1) lit. a), b), d), f) și g) din Codul fiscal;

b) antrepozițiilor autorizate pentru producția de alcool etilic care utilizează alcoolul etilic ca materie primă în scopurile prevăzute la [art. 200](#) alin. (1) lit. a), b), c) și e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

c) alcoolul etilic denaturat și alte produse alcoolice denaturate, importate și utilizate de către importatori în procesul de producție.

(14) În toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final. Această autorizație se eliberează tuturor utilizatorilor care achiziționează produse în regim de scutire de la plata accizelor.

[...]

(21) În toate situațiile de scutire directă, livrarea produselor se face la prețuri fără accize, iar deplasarea acestora este obligatoriu însoțită de exemplarele 2, 3 și 4 ale documentului administrativ de însoțire, prevăzut la pct. 14.

Din analiza prevederilor legale mai sus invocate se retine ca este scutit de la plata accizelor alcoolul etilic denaturat si utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman.

Pentru a beneficia de scutirea de accize prevazută la lit b a art. 200 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, operatorii care efectuează achizitia trebuie sa fie si utilizatori ai materiei prime.

Scutirea de la plata accizelor se acorda atat direct cat si indirect.

Avand in vedere ca SC .X. SRL, autorizată ca antrepozit fiscal, a livrat alcoolul etilic denaturat la preturi fara accize rezulta ca modul de derulare a acestei operațiuni este propriu scutirii directe.

Astfel, avand in vedere că societatea detine autorizația de antrepozit fiscal de productie alcool etilic - materie prima si alcool etilic denaturat nr. RO.X., aceasta putea sa livreze alcoolul etilic denaturat cu fenolftaleina , in regim de scutire directă, respectiv la prețuri fara accize numai către un operator economic , autorizat ca utilizator final sau să dețină ea insasi o autorizatie de utilizator final, in baza căreia alcoolul etilic denaturat in antrepozit fiscal sa fie utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman.

In aceste condiții, livrarea alcoolului etilic din antrepozitul fiscal îmbuteliat in sticle tip PET 3 litri catre o societate comercială, care nu a achizitionat produsul in baza unei autorizații de utilizator final, la prețuri fără accize, respectiv in scutire directă, nu este legală.

Acesta avand in vedere dispozițiile imperative ale legii, respectiv pct. 14 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, care prevede ca in toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final, autorizatie care se eliberează la cererea beneficiarului si pe baza unor documente din care să rezulte că societatea desfășoară o activitate care necesită consumul de alcool etilic si alte produse alcoolice.

De asemenea se retine că potrivit pct. 21 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, in toate situațiile de scutire directă, deplasarea produselor accizabile este obligatoriu însoțită documentul administrativ de însoțire, care potrivit pct. 14 din același act normative *“este un instrument de verificare a originii, a livrării, a transportului și a admiterii produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de la un antrepozit fiscal către un alt antrepozit fiscal sau către un operator înregistrat ori un operator neînregistrat.”*

Astfel, având în vedere că scutirea directă se acordă, așa cum s-a arătat mai sus în baza autorizației de utilizator final, iar deplasarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal este obligatoriu însoțită de documentul administrativ de însoțire, rezulta că voința legiuitorului a fost aceea ca în cazul scutirii directe să se poată verifica originea, livrarea, transportul, și destinația produselor, respectiv scopul în care acestea sunt folosite, dovadă că orice deplasare a produselor accizabile din antrepozitul fiscal, în scutire directă, trebuie verificată de organele abilitate pe baza autorizației de utilizator final și documentului administrativ de însoțire.

Or, modul de derulare a operațiunii în cazul în speță, respectiv livrarea alcoolului etilic denaturant, îmbuteliat în sticle PET 3 litri, direct din antrepozit fiscal către o societate care nu a achiziționat produsul în baza unei autorizații de utilizator final, livrarea nefiind însoțită de document administrativ de însoțire, nu respecta scopul avut în vedere de legiuitor la elaborarea procedurii de scutire directă de la plata accizelor.

Astfel, având în vedere că societatea contestatoare trebuia să livreze alcoolul etilic denaturat la preturi cu accize, neputând livra în regim de scutire directă, așa cum s-a arătat mai sus, în mod legal organele vamale au stabilit în sarcina societății accize.

Referitor la susținerea societății că prevederile pct. 22 alin 8¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 permit antrepozitarului autorizat să livreze alcool etilic denaturant la preturi fără accize către operatori economici, alții decât utilizatorii finali, dar această operațiune de livrare trebuie făcută cu respectarea condiției de îmbuteliere a alcoolului etilic denaturat în butelii destinate comercializării cu amănuntul, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prevederile articolului invocat nu reprezintă o situație derogatorie de la prevederile pct. 14 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, textul acestuia nelăsând loc la interpretări prin folosirea sintagmei *“în toate situațiile de scutire directă”*.

De asemenea, analizând conținutul pct. 22 alin 8¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, potrivit cărora *“antrepozitarul autorizat poate livra alcool etilic denaturat către operatori economici, alții decât utilizatorii finali, numai dacă alcoolul este îmbuteliat în butelii destinate comercializării cu amănuntul”* nu rezultă intenția legiuitorului de a acorda în situația descrisă scutire directă, interpretare conformă cu principiul de drept “unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie să distingă”.

Referitor la susținerea societății că a respectat procedura de denaturare prevăzută la pct. 22 alin 8 lit b și lit. c din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, iar autoritatea fiscală competentă prin acordul dat a validat din punct de vedere legal întreaga operațiune aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în speța de față nu s-a pus problema modului de realizare a denaturării alcoolului etilic cu fenolftaleină, operațiune care necesită prezența supraveghetorului fiscal, ci a modului ulterior de derulare a operațiunii de livrare, organele vamale neputând interzice efectuarea denaturării alcoolului etilic atâta timp cât potrivit autorizației de antrepozit fiscal societatea are dreptul de a denatura alcool etilic (codul S 4).

Referitor la susținerea societății că și-a exprimat intenția de a livra alcoolul etilic denaturat la prețuri fără accize, în baza pct. 22 alin 8¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, se reține că acesta nu reprezintă un motiv pentru ca organele vamale să refuze efectuarea operațiunii de denaturare, mai ales că societatea avea posibilitatea să livreze ulterior alcoolul etilic la prețuri cu accize.

Mai mult prin adresa nr. .X./11.07.2008 Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. i-a comunicat societății că alcoolul denaturat și comercializat în afara autorizației de utilizator final nu poate fi scutit de la plata accizelor.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând accize

În ceea ce privește accesoriile aferente în suma de .X. lei stabilite prin decizia de impunere nr. .X./31.03.2009, încheiată de reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut că datorat debitul în suma de .X. lei reprezentând accize, aceasta datorează și accesoriile aferente în suma de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 200 **din** Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal** aprobate prin Hotărârea nr.44/2004, art. 210 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL pentru suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR GENERAL

X

X