

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad cu adresa nr. xxxxx, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. xxxxxxxx asupra contestației formulata de

S.C. xxxxxxxxxxxxxx S.A.

înregistrata la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad sub nr. xxxxxx și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. xxxxxxxx și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. xxxxxx încheiat de către organele de control din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad Activitatea de Inspectie Fiscala, s-au reținut următoarele:

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]”

coroborat cu art. 106 din Hotararea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. După aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din

Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.»

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de **S.C. xxxxxxxx S.A.** împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxx, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. xxxxxx privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad, s-au reținut următoarele:

Societatea comercială **xxxxxxx S.A.** a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. xxxxxx09.2011 emisa de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este de **xxxxxx lei** din care:

- xxxxx lei reprezentând accize pentru alcool etilic
- xxxxx lei reprezentând majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost formulată de reprezentanții legali ai societății petente, director economic Ing. xxxxx și director economic Ec. xxxxxxx conform prevederilor art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. S.C. xxxxxxx S.A. formulează contestație împotriva Deciziei de

impunere nr. xxxxxxx.09.2011 emisă de D.J.A.O.V. Arad, solicitand anularea acesteia ca fiind netemeinica si nelegala, în motivarea acesteia arătând următoarele:

- apreciaza ca, in situatia in care nu ar fi avut calitatea de utilizator final conferita de Autorizatia de utilizator final nr. xxxxxxxx la data de xxxxx.11.2009 emisa de D.J.A.O.V Arad, titularul obligatiei de plata a sumei reprezentand acciza este antrepozitarul autorizat de la care a achizitionat cantitatea de xxxxxxxx litri alcool etilic denaturat la data de xxxxxx.12.2009, respectiv SC xxxxxxx SRL

- in baza cererii sale pentru eliberarea de utilizator final nr.xxxxxx11.2009 a fost emisa de catre DJAOV Arad Autorizatia de utilizator final nr. xxxxxx la data de xxxxxx.11.2009 pentru cantitatea de xxxxx litri alcool etilic denaturat. Arata ca, in baza acestei autorizatii a achizitionat catitatea de xxxxxx litri alcool etilic denaturat de la SC xxxxxx SRL xxxxxx conform facturii nr. xxxxxxxx12.2009 fara a fi facturata acciza aferenta iar operatiunea a fost insotita de xxxxxx nr.xxxxx vizat de catre reprezentantul DJAOV Arad atat la livrare cat si la receptionare conform prevederilor legale, astfel ca, intreaga operatiunie de achizitionare a catitatii de xxxxxx litri de alcool etilic denaturat s-a desfasurat in baza actelor administrative emise de DJAOV Arad respectiv Autorizatia de utilizator final care a permis achizitionarea la data de xxxxxx.12.2009 a alcoolului etilic denaturat dintr-un antrepozit fiscal fara plata accizei.

- sustine ca, in situatia in care DJAOV Arad ar fi apreciat ca autorizatia emisa la data de xxxxx.11.2009 ar fi fost nelegala, ar fi avut obligatia legala de a o revoca, in interiorul celor 12 luni de valabilitate ceea ce nu s-a intamplat.

- mai mult apreciaza ca nelegala stabilirea de accize in sarcina sa deoarece, in situatia in care nu s-ar fi emis Autorizatia de utilizator final nr. xxxxxxxx.11.2009, societatea ar fi platit acciza la data achizitiei alcoolului etilic denaturat, avand posibilitatea aplicarii scutirii indirecte avand dreptul la restituirea accizelor pentru catitatea de alcool utilizata efectiv potrivit art. 200 din Legea nr. 571/2003 coroborate cu pct. 33-35 din HG nr. 44/2004.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de xxxxx.09.2011 de organele vamale din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.xxxxxxxx.09.2011, s-au constatat următoarele :

In baza prevederilor HG nr.1618/2008, pentru alcoolul etilic denaturat achiziționat în perioada noiembrie 2009 – decembrie 2009, societatea nu poate beneficia de scutire directă deoarece nu deține calitatea de antrepozitar autorizat care funcționează în sistem integrat, repectiv utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări și, în consecință pentru cantitatea de alcool etilic tehnic denaturat achiziționat în această perioadă datorează accize în sumă de xxxxxx lei.

Pentru plata cu întârziere a accizelor au fost calculate accesorii în cuantum total de 35.262 lei.

III. S.C. xxxxxxxxxxxx S.A. cu sediul în xxxxxxxxxxxx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. xxxxxxxx, are cod unic de înregistrare xxxxxxxx și are ca obiect principal de activitate „ Transporturi urbane, suburbane si metropolitane de calatori ” – cod CAEN xxxxxx.

IV. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor vamale, actele normative incidente pe perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele vamale, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada noiembrie 2009- decembrie 2009 petenta a achiziționat cantitatea de xxxxxl. alcool etilic denaturat în baza Autorizației de utilizator final nr. xxxxxxx din xxxxxx11.2009.

Pentru alcoolul etilic denaturat achiziționat la prețul fără accize, societatea nu a declarat acciza. Factura de achiziție a alcoolului etilic are mențiunea “scutit de accize”.

În drept, la art.200 alin.1) lit.a) si lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“(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;[...]”

La pct.22 alin.13) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se menționează că :

“(13) Scutirea se acordă direct pentru:

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

Incepând cu data de 22.12.2008 prevederile pct.20 alin.13) se modifică conform pct.20 din Hotărârea Guvernului nr.1618/2008 pentru modificarea și completarea **Normelor** metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004** în sensul că :

“(13) Scutirea se acordă direct:

[...]

*b) în situațiile prevăzute la **art. 200** alin. (1) lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal, pentru antrepozitarii autorizați care funcționează în sistem integrat. Prin sistem integrat se înțelege utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice de către antrepozitar, pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.”*

iar la pct.22 alin.33) din același act normativ se precizează că :

“(33) În situațiile de scutire indirectă, livrarea produselor se face la prețuri cu accize, urmând ca operatorii economici utilizatori să solicite compensarea/restituirea accizelor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că beneficiază de scutire directă de la plata accizelor numai antrepozitarii care funcționează în sistem integrat, în sensul că utilizează alcoolul etilic pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.

Având în vedere prevederile legale și documentele aflate la dosar se reține că petenta nu utilizează alcoolul etilic pentru fabricarea de produse finite, ci în amestec cu antigel, pentru împiedicarea apariției dopurilor de gheață la instalațiile pneumatice de frânare și instalațiile pneumatice de acționare a ușilor mijloacelor de transport public în comun de persoane, pentru a se asigura funcționarea acestora în regim de siguranță pe perioada iernii; astfel încât utilizatorii finali, alții decât antrepozitarii, care utilizează alcoolul etilic denaturat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman nu beneficiază de scutire directă de la plata accizelor.

În consecință, în opinia organelor autorității vamale, petenta avea obligația să achiziționeze alcoolul etilic la prețuri cu accize, să declare acciza și să solicite organului fiscal teritorial restituirea acesteia, în conformitate cu dispozițiile pct.22 alin.34) din același act normativ, *“Pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune la autoritatea fiscală teritorială, cererea de restituire de accize, însoțită de:*

a) copia facturii de achiziție a alcoolului etilic, în care acciza să fie evidențiată distinct;

b) dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis;

c) dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, constând într-o situație centralizatoare a cantităților efectiv utilizate și a documentelor aferente”.

Având în vedere starea de fapt descrisă rezultă că societatea petentă nu a utilizat alcoolul etilic pentru fabricarea de produse finite, ci în amestec cu antigel, pentru împiedicarea apariției dopurilor de gheață la instalațiile pneumatice de frânare și instalațiile pneumatice de acționare a ușilor mijloacelor de transport public în comun de persoane, pentru a se asigura funcționarea acestora în regim de siguranță pe perioada iernii, motiv pentru care în baza prevederilor HG nr.1618/2008, organele autorității vamale pentru alcoolul etilic denaturat achiziționat în noiembrie 2009, au stabilit că petenta nu poate beneficia de scutire directă deoarece nu deține calitatea de antrepozitar autorizat care funcționează în sistem integrat, respectiv utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice pentru realizarea de

produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări și, în consecință pentru cantitatea de alcool etilic denaturat achiziționat în această perioadă datorează accize în sumă de xxxxxx lei. Pentru plata cu întârziere a accizelor au fost calculate accesorii în cuantum total de xxxxxxxx lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere textele legale invocate atât în actul administrativ contestat, cât și în contestația formulată rezultă că organele de control au stabilit de plată accize pentru alcoolul etilic ignorând faptul că prevederile Codului fiscal sunt de strictă interpretare și sunt în acord cu Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, iar Normele metodologice afectează scopul Directivei pentru că așa numita scutire indirectă reprezintă, o taxă integrală, urmată de o restituire eșalonată, după 45 de zile de la utilizarea cantităților aprovizionate. Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad în calitate de emitentă a Autorizației de utilizator final nr. xxxxxxxx din xxxxxx. 11.2009, prin care a fost acordat regimul de scutire directă de la plata accizelor a achiziționării de către petentă a cantității de xxxxxx l alcool etilic tehnic denaturant, ne se poate prevala de faptul că regimul scutirii de accize pentru alcoolul etilic denaturat utilizat în amestec cu antigel în scopul asigurării funcționării în perioada de iarnă a instalațiilor pneumatice de frânare și a celor de acționare a ușilor pentru mijloacele de transport public în comun de persoane, este reglementat de dispozițiile normative mai sus explicitate care sunt de strictă aplicare și strictă interpretare.

Având în vedere cele mai sus prezentate și ținând cont de faptul că începând cu xxxxxx.04.2010 s-a revenit la scutirea directă pentru alcoolul etilic denaturat utilizat în procesul de fabricație, Decizia de impunere nr. xxx-xxx.09.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxx.09.2011 se va desființa în conformitate cu prevederile art. 216(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART.216

Soluții asupra contestației (...)

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”, urmand ca organele vamale să reanalizeze situația de fapt sub aspectul reglementărilor legale conținute de art. 200 alin. 1 de la Titlul VII *Accize și alte taxe speciale* din Codul fiscal, în forma valabilă în Noiembrie 2009, privind scutirea de la plata accizelor al alcoolului etilic denaturat: - scutirea pentru alcoolul etilic complet denaturat, conform prescripțiilor legale, prevăzută la art. 200 alin (1) lit. a), pentru care Codul fiscal nu prevede restricții privind utilizarea acestuia, sau

- scutirea pentru alcoolul etilic parțial denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, prevăzută la art. 200 alin (1) lit. b); așa cum rezultă și din punctul de vedere al Direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, nr. xxxxxx.01.2012, înregistrată la D.G.F.P a jud. Arad sub nr. xxxxxx.02.2012, emis la solicitarea organului competent în soluționare, conform art. 213 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

În condițiile în care obligația legală de a le restitui agentului economic, neutralizează obligația petentei de plată a accizelor, cu atât mai mult cu cât legiuitorul a revenit la scutirea directă pentru alcoolul etilic denaturat începând cu xxxxx.04.2010 și având în vedere că organele autorității vamale au emis Autorizația de utilizator final nr. xxxxxx la data de xxxxxx 11.2009 pentru cantitatea de 2680 litri alcool etilic denaturat în scopul prevăzut de Codul fiscal la art. 200 alin. (1) lit. a);

coroborat cu pct.11.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care precizează:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

precum și cu pct. 102.5. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004

„În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat

Referitor la dobanzile și penalitățile de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic, calculate în Decizia de impunere nr. xxxx.039.2011 emisă de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Arad se reține că stabilirea de dobanzi și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura accizelor pentru alcool etilic stabilit în sarcina petentei, Decizia de impunere nr. xxxxxx.09.2011 a fost desființată, rezultă că și pentru debitul reprezentând dobanzile și penalitățile de întârziere în sumă de 35.652 lei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, Decizia de impunere nr. xxxxx. 09.2011 va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor în cuprinsul prezentei decizii precum și în temeiul art.216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.6

lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea **titlului IX** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și cu pct. 102.5. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. xxxxxxxx S.A.** cu sediul în xxxxxx împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxx.09.2011 încheiat de către organele de inspecție ale D.J.A.O.V Arad, ca inadmisibilă.

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxxxxx.09.2011 emisă de organele de inspecție fiscală ale D.J.A.O.V Arad la **S.C. xxxxxxxx S.A.** pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând accize stabilite suplimentar de plata în suma de xxxxxx lei cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente în suma de xxxxxx lei, urmând ca D.J.A.O.V Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.