



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 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 432 / 2012

privind soluționarea contestațiilor depuse de

SC .X. SA din .X. .X.,

înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.907137/23.07.2012,
nr.907138/23.07.2012 și nr.907189/31.07.2012

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 adresele nr..X./09.07.2012, nr..X./11.07.2012 și nr..X./20.07.2012, înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/23.07.2012, nr.X/23.07.2012 și nr.X/31.07.2012 asupra contestațiilor formulate de **SC .X. SA**, cu sediul în .X. .X., str. X nr.1X, județul .X., CUI X, prin Societatea de Avocați X & Asociatii, conform împuternicirilor avocațiale Seria B nr.X, X și X/2012, aflate în original la dosarul cauzei.

Contestația înregistrată la DJAOV .X. sub nr..X. în data de 04.07.2012 a fost formulată împotriva Deciziei nr..X./30.05.2012 emisă de DJAOV .X. prin care s-a respins cererea societății de restituire a accizelor în sumă de .X. lei.

Contestația înregistrată la DJAOV .X. sub nr..X. în data de 09.07.2012 a fost formulată împotriva Deciziei nr..X./07.06.2012 emisă de DJAOV .X. prin care s-a respins cererea societății de restituire a accizelor în sumă de .X. lei.

Contestația înregistrată la DJAOV .X. sub nr..X. în data de 20.07.2012 a fost formulată împotriva Deciziei nr.X/29.06.2012 emisă de DJAOV .X. prin care s-a respins cererea societății de restituire a accizelor în sumă de .X. lei.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare având în vedere că Deciziile nr.X, nr.X și nr.X au fost transmise prin poștă cu confirmare de primire pentru care contribuabilul a semnat de primire în data de 05.06.2012, în data de 14.06.2012 și în data de 05.07.2012, iar contestațiile au fost înregistrate la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în data de 04.07.2012 sub numărul .X., în data de 09.07.2012 sub numărul .X. și, respectiv în data de 20.07.2012 sub numărul X, conform ștampilelor registraturii aplicate pe originalul contestațiilor, aflate la dosarul cauzei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare la data înregistrării contestației societatea regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili coroborat cu prevederile pct.9.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit carora *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, ”, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de **SC .X. SA**.

I. Prin contestațiile formulate societatea solicită anularea deciziilor de restituire prin care au fost respinse la restituire accize în sumă totală de .X. lei pentru următoarele considerente :

Societatea a încheiat cu SC .X. SA .X. contractul nr.X/03.01.2011 având drept obiect achiziția de alcool etilic min.96% vol denaturat cu 1,2 propandiol 2% în vol.

În baza contractului, în data de 08.06.2011 și în data de 01.09.2011 societatea a achiziționat cantitatea de X litri (X kg) și, respectiv cantitatea de X litri (X kg) alcool etilic denaturat, recepționate prin procesele verbale nr.X/09.06.2011 și nr.X/02.09.2011, întocmite de reprezentanții DJAOV .X., în calitate de supraveghetor fiscal.

Ulterior utilizării alcoolului etilic denaturat societatea a formulat cererile nr.X./10.08.2011, nr..X./20.09.2011 și nr..X./21.11.2011 pentru restituirea accizelor prin compensarea cu TVA datorată.

În urma verificărilor efectuate de reprezentanții DJAOV .X. – Serviciul de Inspecție Fiscală și Supraveghere Produse Accizabile s-au emis Deciziile nr.X/39.95.2012, nr..X./07.06.2012 și nr.X/29.06.2012 prin care s-au respins cererile de restituire accize, înregistrate de societate la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .X. lei.

Societatea susține că deși a depus toate documentele prevăzute de lege în vederea restituirii accizelor, organul fiscal a efectuat verificarea cu întârziere ceea ce constituie o încălcare flagrantă a drepturilor agentului economic și un abuz de drept din partea autorităților fiscale.

De asemenea, societatea susține că nu i-a fost respectat dreptul de a fi ascultată înaintea luării unei decizii de către organul fiscal, arătând că până la data formulării contestației nu i-au fost prezentate nici Certificatul de analiză ANV, pentru a formula un punct de vedere și nici procesele verbale care au stat la baza emiterii deciziilor prin care s-au respins cererile de restituire de accize.

Societatea arată că, potrivit actelor normative în materie, alcoolul etilic denaturat parțial nu este destinat consumului alimentar uman și este scutit de la plata accizelor. În vederea respectării procedurii aplicabile în privința restituirii accizelor, producătorul a solicitat, prin adrese, acordul autorităților vamale teritoriale pentru efectuarea denaturării alcoolului etilic, precizând cantitatea de alcool supusă denaturării, denaturantul ce urma a fi utilizat, respectiv 1.2 propandiol, procedura de denaturare, data și ora operațiunii de denaturare, destinația alcoolului denaturat justificată prin comanda primită din partea agentului economic.

La data efectuării operațiunii de denaturare s-a încheiat procesul verbal de denaturare, în care s-a precizat că denaturarea a fost aprobată de către Direcția de Autorizări din cadrul ANV .X. și cantitatea de alcool supusă denaturării. Denaturarea trebuia efectuată prin adăugarea directă a denaturantului în cantitatea de alcool, iar desigilarea/sigilarea recipientului cu monopropilenglicol s-a efectuat în prezența echipei de control, formată din reprezentanții DRAOV .X., DJAOV .X. și ai Gărzii Financiare .X..

Pentru produsele în legătură cu care se solicită restituirea accizelor au fost respectate condițiile de denaturare întrucât denaturarea s-a realizat sub supraveghere și împreună cu reprezentanții a trei autorități fiscale.

Societatea susține că rezultatul comunicat de Laboratorul ANV nu este concludent întrucât prelevarea probelor nu s-a realizat în urma unei omogenizări corecte, respectiv amestecarea alcoolului etilic cu denaturantul trebuia să se facă prin barbotarea mecanică a volumului din cisternă un timp suficient pentru omogenizarea conținutului.

În consecință, deși alcoolul denaturat destinat altei utilizări decât consumului uman alimentar este scutit de accize, societatea este privată de dreptul de a beneficia de aceste scutiri, fiind ținută răspunzătoare pentru rezultatul denaturării unor produse, în condițiile în care nu a participat la operațiunile de denaturare și nici nu a putut controla rezultatul acestora, întreaga procedură fiind efectuată sub controlul și cu participarea reprezentanților a trei autorități fiscale.

II. Prin Procesele verbale nr..X./13/30.05.2012, nr..X./14/07.06.2012 și nr..X./18/29.06.2012 care au stat la baza emiterii Deciziilor nr..X./30.05.2012, nr..X./07.06.2012 și nr.X/29.06.2012 de respingere a cererilor de restituire a accizelor contestate, organele vamale din cadrul DJAOV .X. au constatat următoarele :

Astfel, prin procesul verbal nr..X./13/30.05.2012 organele vamale au constatat că în luna iunie 2011 societatea a consumat din achiziția făcută la data de 08.06.2011 de X kg, cantitatea de X kg alcool etilic denaturant, iar la data 01.07.2011 avea în stoc cantitatea de X kg alcool etilic denaturant, Din stocul existent în luna iulie 2011 societatea a consumat cantitatea de X kg alcool etilic denaturant, iar prin adresa înregistrată la DGAMC sub nr..X./10.08.2011 a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei aferentă cantității de X kg alcool etilic denaturant. Organele vamale au fost informate că la momentul efectuării denaturării și înainte de livrare s-a procedat la prelevarea de probe de către organele de control ale DJAOV .X. la care au asistat organele

de control din cadrul DRAOV .X., ale Gărzii Financiare .X. și solicitantul denaturării SC .X. SA. Aceste probe au fost transmise spre analiză Laboratorului vamal central al Autorității Naționale a Vămiror care a emis Certificatul de analiză nr.X/28.09.2011 prin care s-a stabilit că proba analizată avea un titru alcool volumetric de 95,9% vol cu un conținut de 1,2 propandiol de 1,17% vol, produsul analizat încadrându-se în clasificarea tarifară 2207.10.00 alcool etilic nedenaturat.

În consecință, organele vamale au constatat că societatea a achiziționat și utilizat în procesul de producție alcool etilic nedenaturat, fapt pentru care nu au fost întrunite toate condițiile legale pentru a beneficia de regimul de scutire indirectă de la plata accizelor și, în consecință, au emis Decizia nr..X./30.05.2012 de respingere a cererii de restituire de accize pentru suma de .X. lei.

Prin procesul verbal nr..X./14/07.06.2012 organele vamale au constatat că stocul de alcool etilic la data de 31.07.2011 a fost de X kg, cantitate care a fost consumată în cursul lunii august 2011. Prin adresa înregistrată la DGAMC sub nr..X./20.09.2011 a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei aferente cantității de X kg alcool etilic denaturant.

De asemenea, cu factura nr.X din 01.08.2011 societatea a achiziționat alcool etilic denaturant cu 1,2 propandiol de la SC .X. SA, din care a consumat în luna august cantitatea de X kg, iar la 31.08.2011 deținea în stoc cantitatea de X kg.

Organele vamale au fost informate că la momentul efectuării denaturării și înainte de livrare s-a procedat la prelevarea de probe de către organele de control ale DJAOV .X. la care au asistat organele de control din cadrul DRAOV .X., ale Gărzii Financiare .X. și solicitantul denaturării SC .X. SA. Aceste probe au fost transmise spre analiză Laboratorului vamal central al Autorității Naționale a Vămiror care a emis Certificatul de analiză nr.X/28.09.2011 prin care s-a stabilit că proba analizată avea un titru alcool volumetric de 95,9% vol cu un conținut de 1,2 propandiol de 1,17% vol, produsul analizat încadrându-se în clasificarea tarifară 2207.10.00 alcool etilic nedenaturat.

În consecință, organele vamale au constatat că societatea a achiziționat și utilizat în procesul de producție alcool etilic nedenaturat, fapt pentru care nu au fost întrunite toate condițiile legale pentru a beneficia de regimul de scutire indirectă de la plata accizelor și, în consecință au emis Decizia nr..X./07.06.2012 de respingere a cererii de restituire de accize pentru suma de .X. lei.

Prin procesul verbal nr..X./18/29.06.2012 organele vamale au constatat că societatea a solicitat restituirea accizei pentru cantitatea de X kg alcool achiziționat cu factura nr.X/01.09.2011 și utilizat în cursul lunilor septembrie și octombrie 2011, în cuantum de X lei.

Societatea s-a aprovizionat cu alcool etilic denaturant cu 1,2% propandiol 2% în vol. de la producătorul SC .X. SA .X., conform contractului nr.X/03.01.2011,

Conform procesului verbal de control nr..X./09.05.2011 încheiat de organele de control a DJAOV .X. rezultă că după denaturare și înainte de livrare s-au prelevat probe care au fost transmise Laboratorului vamal central.

În baza certificatului de analiză nr..X./22.02.2012 a rezultat că proba analizată avea un titru alcoolic volumic de 96,3% și un conținut de 1,2 propandiol de 0,36%.

În condițiile faptului că alcoolul etilic având titrul alcoolic de 96,3% vol. și un conținut de 1,2 propandiol de 0,36% în vol. este alcool etilic nedenaturat care nu se încadrează în regimul de scutire prevăzut la art.206⁵⁸ din Codul fiscal, organele vamale au constatat că nu au fost întrunite toate condițiile legale pentru a beneficia de regimul de scutire indirectă de la plata accizelor, respingând cererea de restituire de accize depusă de societate la organul fiscal în data 21.11.2011.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organele vamale, se rețin următoarele :

Referitor la prima excepție ridicată de contestatoare privind *„soluționarea respectivelor cereri la peste 6 luni de la înregistrare constituie o încălcare flagrantă a drepturilor societății și un abuz de drept din partea autorităților fiscale”* aceasta este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că în conformitate cu prevederile art.70 alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare *„În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate”*.

De asemenea, potrivit pct.C4 Secțiunea a 2-a Capitolul 1 din Anexa 1 aprobată prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii

produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă
“În situațiile în care, pentru soluționarea solicitării de restituire, organul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale consideră că sunt necesare informații suplimentare, termenul de soluționare se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor respective, potrivit art. 68¹ alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prelungirea termenului de soluționare se realizează pentru întreaga solicitare de restituire, nu pentru sume parțiale”.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele :

Deciziile nr..X./30.05.2012, nr..X./07.06.2012 și nr.X/29.06.2012 și, respectiv Procesele verbale nr..X./13 din data de 30.05.2012, nr..X./14 din data de 07.06.2012 și nr..X./18 din data de 29.06.2012 au fost emise în vederea soluționării adresei nr.X din data de 22.03.2012 a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr.X din 26.03.2012.

Cererea SC .X. SA de restituire accize aferente lunii iulie 2011 a fost depusă la DGAMC .X., fiind înregistrată sub nr..X./10.08.2011. Cu adresa X/23.08.2011, DGAMC .X. a transmis cererea la Autoritatea Națională a Vămilelor pentru verificare, fiind înregistrată sub nr.X/24.08.2011. ANV a transmis cererea către Direcția Regională Vamală pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. spre verificare cu adresa nr.X/26.08.2011.

Cererea SC .X. SA de restituire accize aferentă lunii august 2011 a fost depusă la DGAMC .X., fiind înregistrată sub nr..X./20.09.2011. Cu adresa FN/FD DGAMC .X. a transmis cererea la Autoritatea Națională a Vămilelor pentru verificare unde a fost înregistrată sub nr.X/04.10.2011. ANV a transmis cererea către Direcția Regională Vamală pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. spre verificare cu adresa nr.X/SIFSPA/05.10.2011.

Cererea SC .X. SA de restituire accize aferentă lunii octombrie 2011 a fost depusă la DGAMC .X., fiind înregistrată sub nr..X./21.11.2011. Cu adresa nr.X/30.11.2011 DGAMC .X. a transmis cererea la Autoritatea Națională a Vămilelor pentru verificare unde a fost înregistrată sub nr.X/02.12.2011. ANV a transmis cererea către Direcția Regională Vamală pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. spre verificare cu adresa nr.X/08.12.2011.

DRAOV .X. a solicitat la DRAOV .X. cu adresele nr.X/13.19.2011 și nr.X/15.12.2011 efectuarea de verificări la furnizorul de alcool etilic denaturant, respectiv SC .X. SA .X..

DJAOV .X. a întocmit procesul verbal nr.X/06.12.2011 prin care a efectuat verificări asupra livrării de alcool cu factura emisă de SC .X. SA nr.X/08.06.2011 și procesul verbal nr..X./09.05.2012 prin care a efectuat verificări asupra livrării de alcool cu factura nr.X/01.09.2011 evidențiind elemente privind calculul și virarea accizei la bugetul de stat de către contribuabilul vânzător precum și încasarea de la cumpărător a tuturor sumelor datorate.

De asemenea, ca urmare a modificărilor legislative aduse prin Hotărârea Guvernului nr.50/2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, autoritatea vamală competentă pentru restituirea accizelor este direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale.

Cu adresa nr.X/22.03.2012 Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a transmis dosarul spre soluționare către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Astfel, din analiza celor de mai sus rezultă că alegația contestatoarei nu poate fi reținută întrucât din multitudinea adreselor mai sus enumerate este evidentă intenția organelor fiscale de a soluționa cererile petentei iar abuzul de drept invocat de contestatoare apare în cazul în care exercitarea dreptului nu este utilizată în vederea realizării finalității sale, ci cu intenția de a produce o vătămare, ceea ce nu este cazul în speță.

Pentru considerentele expuse, prima excepție ridicată de societate urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește aprecierea contestatoarei că *„dreptul contribuabilului de a fi ascultat înainte luării unei decizii nu a fost efectiv respectat de autoritatea fiscală având în vedere că nici până la data formulării prezentei contestații, societății nu i-a fost furnizat Certificatul de analiză ANV, pentru a fi în măsură să prezinte un punct de vedere în cunoștință de cauză cu privire la rezultatul cuprins în respectivul certificat”*, nu este fondată întrucât certificatele de analiză nr.X/28.09.2011, din care rezulta că proba analizată are titru alcoolic volumetric de 95,9% cu un conținut de 1,2 propandiol de 1,17% vol. și nr.X./22.02.2012, din care rezulta că proba analizată are titru alcoolic volumetric de 96,3% cu un conținut de 1,2 propandiol de 0,36% vol, au fost emise ca urmare a procedurii de denaturare urmată de prelevarea de probe efectuată la furnizor, înainte livrării către beneficiarul SC .X. SA. Solicitarea de analiză a fost făcută de către DJAOV .X. și viza denaturarea efectuată în sarcina SC .X. SA, urmare a unei acțiuni de denaturare legal aprobată de Autoritatea Națională a Vănilor. Conform contractului de vânzare-cumpărare nr.X/03.01.2011 dintre SC .X. SA .X. și SC .X. SA .X. – .X. obiectul contractului

era furnizarea de alcool etilic de minim 96% denaturat cu 1,2 propandiol 2% în vol, la sediul cumpărătorului care confirmă primirea mărfii după recepția cantitativă și calitativă și semnarea facturii.

Certificatele de analiză emise de ANV – Laboratorul Vamal Central vizează o marfă, respectiv o perioadă în care marfa era în proprietatea vânzătorului iar prelevarea de probe s-a făcut la sediul vânzătorului de către organe abilitate, respectiv DJAOV .X., DRAOV .X., Garda Financiară .X. și înaintate către SC .X. SA, care avea calitatea de declarant la prelevarea efectuată de DJAOV .X..

În consecință, SC .X. SA .X. avea posibilitatea de a contesta certificatele de analiză emise de ANV – Laboratorul Vamal Central și obligația de a informa cumpărătorul mărfii cu privire la cele menționate în acestea, această obligație nu poate fi imputată sub niciun fel organelor vamale.

Totodată se reține că dreptul contribuabilului de a fi ascultat a fost consacrat de art.9 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, tocmai pentru a putea stabili situația de fapt fiscală în mod corect, însă având în vedere specificul activității de control fiscal care presupune verificarea înscrisurilor și evidențelor pe care dispozițiile legale le impun în vederea stabilirii obligațiilor fiscale se reține că în cele mai multe cazuri dreptul de a fi ascultat nu poate avea semnificația obligației de a asigura o audiere orală.

Concluzionând, se reține că practica judecătorească a fost constantă în a aprecia că proba cu înscrisuri are o importanță covârșitoare în cazul stabilirii obligațiilor fiscale, astfel încât numai în mod excepțional s-ar putea reține necesitatea asigurării unei audieri orale a contribuabilului fiind suficientă acordarea permisiunii prevăzute la art.213 (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 a depune la dosarul cauzei orice înscrisuri pe care contribuabilul le consideră relevante precum și posibilitatea de a formula contestație, ceea ce, contribuabilul a și realizat în speță, de unde se deduce cu claritate faptul că petenta nu a fost împiedicată să își formuleze apărările în cauză.

În ceea ce privește invocarea ca motiv de anulare a proceselor verbale „*caracterul incomplet al proceselor verbale și încălcarea obligației rolului activ al organelor de control*”, aceasta este eronată deoarece procesele verbale nr..X./13 din 30.05.2012, nr..X./14 din 07.06.2012 și nr..X./18 din 29.06.2012 au fost încheiate în conformitate cu prevederile art.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală care la Anexa 5 b –

Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului „Proces-verbal”. Cap.II se precizează că :

“Se va prezenta în sinteză și punctul de vedere al reprezentantului legal al contribuabilului sau al persoanei împuternicită de acesta, față de constatările organului de inspecție, numai atunci când aceasta are o opinie contrară și o prezintă în scris în timpul controlului”.

Din documentele aflate la dosar se reține că pe perioada controlului desfășurat la sediul societății, SC .X. SA a fost reprezentată de administrator și de directorul economic care nu au formulat în scris opinii contrare argumentelor echipei de control.

În ceea ce privește invocarea motivelor de anulare vizând fondul cauzei, respectiv îndeplinirea criteriilor aferente scutirii de accize, acestea sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceste criterii au fost distinct analizate de organele vamale în cuprinsul proceselor verbale încheiate în perioada mai-iunie 2012, cu referire la situațiile ce o privesc pe contestatoare respectiv ce tip de produs i-a fost livrat și modul în care acesta a fost folosit la realizarea obiectului de activitate.

Concluzionând, față de excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei nr..X./07.06.2012 emisă de DJAOV .X., acestea nu pot fi reținute, având în vedere următoarele :

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise dacă nu se dovedește atât vătămarea cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Totodată, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele ale căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează : *“Lipsa unuia dintre*

elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Pentru considerentele expuse, excepțiile ridicate de societate urmează a fi respinse ca neîntemeiate, iar contestația va fi analizată pe fond.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de restituirea accizelor aferente alcoolului etilic denaturat folosit în producția proprie în condițiile în care organele vamale au constatat că materia primă utilizată a fost un alcool etilic nedenaturat.

În fapt, în baza contractului nr.X/03.01.2011 încheiat cu SC .X. SA .X., contestatoarea a achiziționat alcool etilic denaturant cu 1,2 propandiol 2% în volum cu factura nr.X/08.06.2011 cantitatea de X litri și cu factura nr.X/01.09.2011 cantitatea de X litri. Denaturarea s-a efectuat la cererea SC .X. SA în prezența organelor vamale ale DJAOV .X., DRAOV .X. și ale Gărzii Financiare .X..

La momentul denaturării și înainte de livrare organele de vamale ale DJAOV .X. au procedat la prelevarea de probe, acestea fiind transmise spre competență analiză Laboratorului Vamal Central al Autorității Naționale a Vămirilor.

Prin cererile înregistrate la Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili sub nr.X/10.08.2011, nr..X./20.09.2011 și nr..X./ 21.11.2011 contestatoarea a solicitat restituirea accizelor, prin compensare cu TVA datorată, în sumă totală de .X. lei aferente alcoolului etilic denaturat folosit în perioada iulie – octombrie 2011 în producția proprie.

În urma verificărilor efectuate de reprezentanții DJAOV .X. – Serviciul de Inspecție Fiscală și Supraveghere Produse Accizabile s-au emis Deciziile nr.X/39.95.2012, nr..X./07.06.2012 și nr.X/29.06.2012 prin care s-au respins cererile de restituire accize, înregistrate de societate la Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .X. lei.

În drept, la art.206⁵⁸ alin.1) lit.b) și alin.2) 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. 206² lit. a), atunci când sunt:

[...]

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”.

Potrivit pct.111(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare :

„(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:

a) pentru industria cosmetică:

[...]

6. 1,2 propandiol 2,00% în vol.;”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că societatea poate beneficia de restituirea accizelor aferente alcoolului etilic denaturat dacă alcoolul este utilizat în producția proprie pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman și are un conținut de denaturant de 2% în volum.

Având în vedere prevederile legale și documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea a încheiat cu SC .X. SA .X. contractul nr.X/03.01.2011 având ca obiect achiziția de alcool etilic min.96% vol denaturant cu 1,2 propandiol 2% în volum.

Cu facturile nr..X./08.06.2011 și nr.X/01.09.2011 societatea a achiziționat cantitatea de X kg.(X litri) și respectiv cantitatea de X Kg.(X litri) alcool etilic denaturat 96% vol cu 1,2 propandiol 2% în volum.

Conform contractului încheiat cu SC .X. SA .X., denaturarea alcoolului etilic trebuia să se efectueze la sediul furnizorului, în baza aprobării Autorității Naționale a Vămirilor .X..

Astfel, cu adresele nr.X/SA/MA/07.06.2011 și nr..X./SA/MA/26.08.2011 Autoritatea Națională a Vămirilor .X. a aprobat denaturarea cantității de X litri în data de 08.06.2011 și a cantității de X litri în data de 01.09.2011 de alcool etilic cu 1.2 propandiol 2% în volum, pentru comanda SC .X. SA, sub supravegherea Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. la

care au asistat și organele vamale din cadrul DJAOV .X.; organele de control din cadrul Gărzii Financiare .X. și solicitantul denaturării SC .X. SA.

La finalizarea acțiunilor de denaturare organele vamale din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operțiuni Vamale .X. au încheiat procesele verbale de denaturare nr.X/08.06.2011 și nr.X/01.09.2011 în conținutul cărora au precizat că *“după adăugarea denaturantului au fost prelevate 3 (trei) probe”*, probe care au fost transmise spre analiză Laboratorului Vamal Central din cadrul ANV.

Urmare cererilor de analiză formulate de DJAOV .X., ANV – Laboratorul Vamal Central a emis certificatele de analiză nr.X/28.09.2011, din care rezulta că proba analizată avea un titru alcoolic volumic de 95,9% și un conținut de 1,2 propandiol de 1,17% în volum și nr..X./22.02.2012, din care rezulta că proba analizată avea un titru alcoolic volumic de 96,3% și un conținut de 1,2 propandiol de 0,36% în volum.

Rezultatele au fost transmise de DJAOV .X. către SC .X. SA .X., în calitate de vânzător, astfel :

- cu adresa nr.X/17.10.2011 a fost transmis Certificatul de analiză nr.X/28.09.2011, pe care SC .X. SA .X. nu l-a contestat,

- cu adresa nr.X/08.03.2012 a fost transmis Certificatul de analiză nr..X./22.02.2012, contestat de SC .X. SA, contestație respinsă ca nemotivată de către ANV – Direcția de Autoritate și Tarif Vamal cu adresa nr.X/SLV/18.04.2012.

Contestatoarea a solicitat organului fiscal restituirea accizelor aferente alcoolului etilic denaturant achiziționat de la SC .X. SA .X. cu facturile nr..X./08.06.2011 și nr.X/01.09.2011 și consumat în perioada iulie - octombrie 2011, după cum urmează :

- prin cererea de restituire accize înregistrată la DGAMC sub nr..X./10.08.2011 societatea a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei aferente cantității de X kg. alcool etilic denaturant utilizat în luna iulie 2011,

- prin cererea de restituire accize înregistrată la DGAMC sub nr..X./20.09.2011, societatea a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei aferente cantității de X kg. alcool etilic denaturant utilizat în luna august 2011,

- prin cererea de restituire accize înregistrată la DGAMC sub nr..X./21.11.2011, societatea a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei aferente cantității de X kg. alcool etilic denaturant utilizat în luna septembrie 2011 și respectiv luna octombrie 2011.

Din verificarea documentelor anexate la cererile de restituire accize cât și din informațiile obținute de la structurile ierarhic superioare, organele

vamale au fost informate că la momentul efectuării denaturării și înainte de livrare s-a procedat la prelevarea de probe care au fost transmise spre competență analiză Laboratorului Vamal Central al Autorității Naționale a Vămirilor și care au emis Certificate de analiză nr.X/28.09.2011 și nr..X./22.02.2012.

Intrucât din cuprinsul certificatelor de analiză emise de Laboratorul Vamal Central s-a indicat un conținut de denaturant de numai 0,36% în vol, respectiv 1,17% în volum, care este mai mic decât cel legal admis de 2,00% în volum organele vamale au constatat că societatea a achiziționat și utilizat în procesul de producție un produs alcoolic având titru alcoolic de 96% și un conținut de 1,2 propandiol mai mic de 2% în volum și care este în fapt un alcool etilic nedenaturat și care nu corespunde specificațiilor contractuale dintre furnizor și beneficiar stipulate în conținutul contractului de vânzare cumpărare nr.X/03.01.2011, încheiat între părți.

Având în vedere că societatea a achiziționat și utilizat în producție alcool etilic nedenaturat, în mod legal organele vamale au constatat că nu sunt întrunite toate condițiile legale pentru a beneficia de regimul de scutire indirectă de la plata accizelor și drept urmare nu se poate face restituirea accizelor plătite.

In același sens a fost și punctul de vedere al ANV – Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale transmis cu adresa nr.X, X/X/02.02.2012 în care se preciza că *“având în vedere că Certificatul de analiză nr.X/28.09.2011 emis de către Laboratorul vamal central arată că proba de alcool etilic denaturant analizată are titru alcoolic volumetric de 95,9% cu un conținut de 1,2 propandiol de 1,17%, iar clasificarea tarifară propusă este 2207 10 00 – alcool etilic nedenaturat, opinăm că SC .X. SA a achiziționat alcool etilic nedenaturat nevând autorizație de utilizator final pentru utilizarea acestuia ca atare și în aceste condiții nu mai poate beneficia de scutire indirectă în condițiile prevăzute de art.206⁵⁸ alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare”*.

In ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia rezultatul analizelor efectuate de laboratorul ANV este contrazis de rezultatul analizelor efectuate la solicitarea petentei de către un alt laborator pe baza probelor prelevate de către petentă aceasta nu poate fi reținută având în vedere prevederile Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de

efectuare a analizelor, unde se stipulează la art.17 (2) următoarele : *“În luarea deciziilor prevăzute la alin. (1), rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul vamal central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare, precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii.*

Cu privire la afirmația societății că prelevarea probelor furnizate Laboratorului vamal central nu s-a realizat în urma unei omogenizări corecte, aceasta nu este întemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece agentul economic prin contestație se substituie vânzătorului în ceea ce privește procedura de denaturare, în ce fel a fost efectuată omogenizarea înaintea prelevării de probe în condițiile în care nu a asistat la momentul efectuării operațiunii de denaturare.

Totodată, se reține că în cazul în care există o nemulțumire față de efectuarea procedurii de denaturare aceasta ar fi trebuit sesizată la momentul respectiv sau prin contestarea rezultatelor privind analizele efectuate de Laboratorul vamal central, formularea de obiecțiuni privind efectuarea procedurii de denaturare a alcoolului etilic neavând nicio relevanță în soluționarea cauzei.

În consecință, societatea nu poate contesta procedura de denaturare, dar putea să se îndrepte cu acțiune împotriva vânzătorului care nu a respectat obiectul contractului care prevedea *“vânzarea-cumpărarea de alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol 2% în vol”*.

Având în vedere cele reținute și în temeiul art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 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 conform căreia *„Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”, se vor respinge ca neîntemeiate contestațiile societății pentru suma totală de .X. lei reprezentând accize respinse la restituire.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate precum și în baza art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.11.1 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, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiate a contestațiilor formulate de **SC .X. SA** împotriva Deciziilor nr..X./30.05.2012, nr..X./07.06.2012 și nr.X/29.06.2012 emise de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin care s-au respins cererile societății de restituire a accizelor în sumă totală de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL,

X