



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. 168 / 2012

privind soluționarea contestației depusă de
SC .X.SRL, prin administrator judiciar

CASA DE INSOLVENTA .X. SPRL, înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907220/25.07.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. prin adresa nr..X./20.07.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/25.07.2011 asupra contestației formulată de **SC .X.SRL**, Calea X nr.X, județul X, CUI X, reprezentată prin administrator judiciar CASA DE INSOLVENTA .X. SPRL conform Incheierii Comerciale nr.XCC/16.05.2011 a Tribunalului .X., aflată în copie la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./26.05.2011 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.05.2011 și privește suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei accize pentru alcool etilic,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,

Contestația a fost depusă 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 Decizia de impunere nr .X./26.05.2011 a fost primită de societate în data de 30.05.2011 sub semnătură, iar contestația a fost trimisă prin poștă în data de 29.06.2011,

conform ștampilei Oficiului poștal .X. 1 aplicată pe plic, aflat în original 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, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X.SRL.**

I. Prin contestația formulată societatea consideră că nu au fost respectate prevederile art.102 și art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește comunicarea avizului de inspecție fiscală și reverificarea perioadei 01.10.2009 – 31.03.2011, precum și dispozițiile OPANAF nr.1181/2007 privind modul și conținutul Raportului de inspecție fiscală referitor la discuția finală cu contribuabilul, motiv pentru care contestatoarea invocă excepția nulității Deciziei de impunere nr..X./26.05.2011 și a Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 20.05 2011.

Societatea arată că în baza autorizației de antrepozit fiscal de producție alcool etilic emisă de Ministerul Finanțelor Publice poate primi, produce transforma și expedia, în regim suspensiv de la plata accizelor, produsele accizabile, respectiv alcool etilic - materie primă și alcool etilic denaturat, iar organele vamale au reținut în mod eronat că în baza autorizației deținute nu poate achiziționa alcool etilic, în condițiile în care achizițiile au fost efectuate sub supravegherea autorității vamale.

Societatea susține că a solicitat autorităților vamale completarea autorizației cu materiile prime accizabile care se achiziționează în regim suspensiv și care sunt necesare desfășurării activității de producție de produse accizabile și că Autorizația de antrepozit fiscal a fost returnată fără a fi completată sau modificată.

Societatea consideră că în condițiile în care autorizația de producție alcool etilic nu permite achiziționarea intercomunitară de alcool etilic, se încalcă grav drepturile agentului economic în desfășurarea activității economice pentru care a fost autorizat cât și principiul comercial cu privire la liberul schimb.

De asemenea, societatea susține că legislația care reglementează accizele crează cadrul special, cu reguli specifice și condiții cu privire la desfășurarea activităților cu produse accizabile, care conduc la verificarea

încasării accizelor aferente produselor accizabile și nu de a îngreuna activitatea comercială a agenților economici.

Societatea arată că în baza autorizației de utilizator final, valabilă începând cu data de 22.01.2010 până la data de 21.01.2011, a achiziționat alcool etilic în regim de scutire directă de la plata accizelor și utilizat apoi la obținerea de alcoolului sanitar, întrucât prevederile legale nu interziceau denaturarea în condițiile în care alcoolului etilic nu era fabricat în antrepozitul respectiv.

În consecință, contestata consideră calcularea de accize și majorări de întârziere un abuz din partea organelor vamale întrucât la data efectuării operațiunilor de denaturare societatea poseda autorizație de utilizator final în baza căreia alcoolul denaturat este scutit de la plata accizei și drept urmare solicită admiterea contestației și desființarea actelor administrative contestate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X. încheiat în data de 20.05.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./26.05.2011, organele vamale din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele :

În baza autorizației de antrepozit fiscal de producție nr.RO.X.1, societatea a fost autorizată pentru producția de alcool etilic ca materie primă și pentru alcool etilic denaturat – în sensul autorizării operațiunii de denaturare, din alcoolul etilic produs și folosit mai departe ca materie primă – dar în perioada 01.10.2009 – 31.03.2011, societatea nu a desfășurat activitate de producție.

Întrucât în autorizația de utilizator final nu este înscris alcool etilic ca materie primă – produs accizabil ce poate fi achiziționat, inclusiv intercomunitar, antrepozitarul nu poate achiziționa în regim suspensiv alcool etilic, care să fie utilizat ulterior în antrepozit ca materie primă pentru obținerea altor produse accizabile.

Din alcoolul etilic achiziționat, în perioada aprilie - decembrie 2010 societatea a efectuat un număr de 10 denaturări în scopul fabricării de alcool sanitar sau soluție alcoolică detergentă pentru parbriz , fiind încălcate prevederile pct.84 alin.13), pct.86 alin.4) și pct.111 alin.7), alin.43) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele vamale au constatat că operațiunile în cauză nu pot fi încadrate în regimul de scutire de la plata accizelor și au stabilit de plată accize în sumă de .X. lei, iar pentru neachitarea la termen a accizelor au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei.

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

Referitor la excepțiile ridicate de societate, respectiv :

Cu privire la invocarea nulității actului de control întrucât nu a fost notificat în termen cu privire la controlul efectuat, fiind astfel încălcate prevederile art.102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat cu modificările și completările ulterioare,

Invocarea nerespectării prevederilor art.102 din OG nr.92/2003 ca motiv de nulitate nu poate fi reținută întrucât Procesul verbal de control nr..X./335SIFCU/18.04.2011 nu a putut fi comunicat la SC .X.SRL – Filiala .X., deoarece documentul mai sus menționat a fost returnat de poștă la DJAOV .X. pe motiv “Destinatar – lipsă domiciliu”, ulterior fiind comunicat CASEI DE INSOLVENTA .X. SPRL.

Având în vedere calitatea CASEI DE INSOLVENTA .X. SPRL de administrator judiciar, organul vamal a stabilit de comun acord cu acesta ca Avizul de inspecție fiscală nr..X./21.04.2011 să fie trimis acesteia, spre știință SC .X.SRL; ceea ce s-a concretizat prin confirmarea de primire în data de 29.04.2011 înregistrat sub nr.3015, conform adresei de înaintare aflată în copie la dosar, iar inspecția fiscală a fost începută în data de 16.05.2011.

Referitor la invocarea faptului societatea a mai fost supusă unei inspecții fiscale, fiind încălcate astfel prevederile art.105 alin.3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aceasta este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în perioada 04.04 – 11.04.2011 agentul economic a fost supus doar unui control inopinat finalizat prin Procesul verbal de control nr..X./335SIFCU/18.04.2011 prin care nu s-au stabilit diferențe de obligații fiscale, ci s-au constatat doar fapte având ca efect diferențe suplimentare la bugetul consolidat, motiv pentru care s-a propus efectuarea unei inspecții fiscale, așa cum s-a precizat la pag.4 din actul de control *“Prin prezentul Proces verbal de control nu se stabilesc diferențe de obligații de plată fiscale, echipa de control făcând propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale în urma căreia se va emite un eventual titlu de creanță”*.

Referitor la solicitarea privind constatarea nulității deciziei de impunere contestate pe considerentul că raportul de inspecție fiscală nu conține o sinteză a punctului de vedere a contribuabilului se reține că alegația contestatarii nu poate fi acceptată întrucât în cuprinsul Raportului de inspecție

fiscală nr..X./20.05.2011, la pag.11, Cap.V, se menționează că : *“In data de 19.05.2011, contribuabilul a fost înștiințat asupra datei, orei și locului unde se va desfășura discuția finală.*

In urma discuției cu reprezentantul contribuabilului în data de 20.05.2011, ora 11 acesta a fost informat asupra rezultatelor controlului.

Constatările și consecințele fiscale au fost discutate cu reprezentantul contribuabilului verificat, care a prezentat obiecțiuni cu adresa nr..X./20.05.2011”, aflată în copie la dosarul cauzei.

Față de excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr..X./26.05.2011, acestea nu pot fi reținute având în vedere următoarele :

Potrivit doctrinei, 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 a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitative la art.46 din OG 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, [...], atrage nulitatea acestuia”.*

De asemenea, potrivit doctrinei juridice, 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 că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementele invocate de petentă nefiind în măsură să provoace petentei o vătămare de natura celor de mai sus.

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

Cauza supusă soluționării este legalitatea obligării societății la plata diferențelor de accize aferente alcoolului etilic achiziționat, inclusiv intracomunitar și utilizat în operațiuni de denaturare în scopul fabricării de alcool sanitar sau soluție alcoolică detergentă pentru parbriz în condițiile

în care prin autorizația de utilizator final de producție agentul economic a fost autorizat pentru producția de alcool etilic ca materie primă.

În fapt, în baza autorizației de antrepozit fiscal nr.RO.X.1/16.06.2006 eliberată de Ministerul Finanțelor Publice – Comisia pentru autorizarea antrepozitelor fiscale și a importatorilor de produse accizabile supuse marcării, societatea a fost autorizată pentru desfășurarea activității de producție alcool etilic ca materie primă.

De asemenea, autorizația respectivă permitea societății ca, în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme și să livreze alcool etilic – materie primă și alcool etilic denaturant.

În perioada aprilie – decembrie 2010 societatea a efectuat un număr de 10 operațiuni de denaturare, utilizând ca materie primă alcoolul etilic achiziționat, inclusiv intracomunitar, pentru fabricarea de alcool sanitar sau soluție alcoolică detergentă pentru parbriz.

În drept, art.206⁶ alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum”.

La art. 206⁷ alin.1) lit.a) din același act normativ se menționează :

“(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize”,

iar la art.206⁹ alin.1) lit.a) din același act normativ, se prevede :

“(1) Persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile este:

a) în ceea ce privește ieșirea unor produse accizabile dintr-un regim suspensiv de accize, astfel cum se menționează la art. 206⁷ alin. (1) lit. a):

1. antrepozitarul autorizat, destinatarul înregistrat sau orice altă persoană care eliberează produsele accizabile din regimul suspensiv de accize ori în numele căreia se efectuează această eliberare și, în cazul ieșirii neregulamentare din antrepozitul fiscal, orice altă persoană care a participat la această ieșire”.

În speță sunt incidente și prevederile pct.111 alin.7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în care se stipulează că :

“Denaturarea alcoolului etilic se realizează numai în antrepozite fiscale de producție alcool etilic - materie primă -, autorizate pentru această operațiune, sub supravegherea autorității vamale teritoriale”,

iar la pct.111 alin.43) din același act normativ, în vigoare de la data de 30.07.2010, se precizează că :

“Denaturarea alcoolului etilic pentru obținerea alcoolului sanitar poate fi realizată numai în antrepozitul fiscal de producție în care se obține alcoolul etilic - materie primă”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că accizele devin exigibile la data ieșirii produselor accizabile din regimul suspensiv și anume la data denaturării în vederea fabricării de alcool sanitar sau soluție alcoolică detergentă pentru parbriz.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că, în perioada noiembrie 2009 – ianuarie 2011, agentul economic a efectuat achiziții de alcool etilic din țară și intracomunitar, deși prin autorizația de antrepozit fiscal de producție nr.RO.X.1 eliberată de Ministerul Finanțelor Publice societatea a fost autorizată pentru producția de alcool etilic ca materie primă și pentru alcool etilic denaturat.

Mai mult, deși prin autorizația de antrepozit fiscal de producție societatea a fost autorizată pentru producția de alcool etilic ca materie primă, în perioada supusă verificării nu a desfășurat activitate de producție, agentul economic utilizând alcool etilic achiziționat în operațiunile de denaturare în scopul fabricării de alcool sanitar sau soluții detergente.

Intrucât în autorizația de antrepozit fiscal de producție emisă de Ministerul Finanțelor Publice nu este înscris alcool etilic ca materie primă – produs accizabil ce poate fi achiziționat, agentul economic nu putea achiziționa în regim suspensiv alcool etilic, care să fie utilizat ulterior ca materie primă pentru obținerea altor produse accizabile.

În aceste condiții, operațiunile de denaturare efectuate în perioada aprilie – decembrie 2010, nu pot fi încadrate în regimul de scutire de la plata accizelor, deoarece societatea a fost autorizată pentru producția de alcool etilic ca materie primă și nu pentru achiziția alcoolului etilic ca materie primă.

În același sens este și punctul de vedere transmis de Direcția generală legislație Cod fiscal – Direcția de legislație în domeniul accizelor prin adresa nr..X./26.01.2011, în care se precizează că *„în cazul SC .X. .X. SRL, societatea a fost autorizată pentru producția de alcool etilic ca materie primă și pentru alcool denaturat – în sensul autorizării operațiunii de denaturare. În*

această situație, autorizația de producție alcool etilic nu permite achiziția, inclusiv intracomunitară, a alcoolului etilic întrucât în autorizația respectivă nu este înscrisă materia primă ca produs accizabil ce poate fi achiziționată. Precizăm încă o dată că în acea autorizație este înscrisă activitatea de producție de alcool etilic – materie primă, în sensul că produsul obținut se folosește mai departe ca materie primă”.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia în cadrul antrepozitului de producție alcool etilic materie primă se pot desfășura și activități de achiziție alcool etilic, depozitare și introducerea acestuia în procesul de producție în vederea denaturării acestuia și producerea de alcool sanitar, invocând în susținere adresa Ministerului Economiei și Finanțelor – Direcția de legislație în domeniul accizelor nr..X./21.03.2008, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât adresa respectivă confirmă posibilitatea agentului economic, în calitate de antrepozitar autorizat pentru producția de alcool etilic, să efectueze achiziții de alcool etilic în regim suspensiv de la un antrepozitar autorizat situat în alt stat membru, dar nu și posibilitatea utilizării alcoolului etilic achiziționat ca materie primă în operațiunile de denaturare.

Având în vedere că societatea a utilizat alcoolul etilic achiziționat în operațiuni de denaturare pentru fabricarea de alcool sanitar sau soluție alcoolică detergentă pentru parbriz, în mod legal organele vamale au constatat că operațiunile respective nu se încadrează în regimul de scutire de la plata accizelor, stabilind că agentul economic datorează plata accizelor de la momentul utilizării alcoolului etilic în operațiunile de denaturare.

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

În ceea ce privește accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere nr..X./26.05.2011 încheiată de reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., aceasta reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize pentru alcool etilic, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul a obligațiilor vamale sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculat accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul de zile de întârziere și cota de accesorii aplicată, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X.SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.05.2011 emisă de DJAOV .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize pentru alcool etilic,
- .X. lei majorări de întârziere aferente.

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