



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. 368 / 2012

privind soluționarea contestației formulată
de **S.C. .X. S.R.L** din .X., județul .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906858/30.05.2012

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 adresa nr..X./22.05.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr. X/30.05.2012 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul în .X., Str.X, Nr.X, Et.X, județul .X., Cod unic de înregistrare X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.J - AG .X./07.05.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.J - AG .X./X/07.05.2012, întocmit de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei accize alcool etilic;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei penalități de întârziere aferente accizelor.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.J-AG .X./07.05.2012, respectiv **10.05.2012**, așa cum reiese din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, fila 28, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. la data de **17.05.2012**, [așa cum rezultă din ștampila aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației, aflată 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 legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L., solicită anularea Deciziei de impunere nr.J-AG.X./07.05.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, exonerarea de la plata debitelor stabilite suplimentar constând în accize alcool etilic, precum și a dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere aferente acestora .

S.C. .X. SRL consideră că măsurile dispuse prin decizia de impunere contestată sunt netemeinice și nelegale și prezintă în susținere următoarele:

S.C. .X. SRL are ca obiect de activitate prelucrarea alcoolului etilic denaturat în vederea realizării a două produse finite, respectiv alcool etilic reactiv PA de tip R și alcool etilic absolut reactiv PA de tip R.

În vederea realizării acestor operațiuni societatea a fost autorizată ca antrepozit fiscal, iar ulterior, ca urmare a modificărilor legislative, a fost autorizată ca utilizator final.

În baza acestor autorizații, **S.C. .X. SRL** avea dreptul să achiziționeze alcool etilic denaturat cu scutire directă de acciză, respectiv să se aprovizioneze cu materie primă, la prețuri fără acciză, de la un antrepozit fiscal producător de alcool etilic denaturat, iar după prelucrarea acestei materii prime să procedeze la

vânzarea produsul finit la preț fără acciză, având în vedere că produsul obținut și tranzacționat avea la bază alcool etilic, însă nu era destinat consumului uman.

Contestatoarea arată că produsele fabricate, respectiv “alcool etilic reactiv PA de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv PA de tip R” nu intră sub incidența regimului accizelor, susținând că organele de control au procedat eronat la stabilirea de acciză aferentă vânzării acestor produse, având în vedere că prin esența lor produsele sunt scutite de acciză, fiind vorba de un produs alcoolic ce nu este destinat consumului uman.

Contestatoarea învederează că organele de control nu au avut în vedere prevederile art.206⁵⁸ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 206⁵⁸

Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art. 206² lit. a), atunci când sunt:

a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;

b) denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman;[...]

În acest sens, contestatoarea susține că, așa cum rezultă atât din documentele de autorizare, depuse și însușite de organele vamale, cât și din buletinele de analize și încercări realizate de societate sau de organe vamale cu ocazia diferitelor controale, produsele societății îndeplinesc criteriul prevăzut de art.206⁵⁸ lit.a și lit.b din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu există în sarcina societății obligația de a adăuga la prețul de vânzare și valoarea accizei. În certificate sau buletine de analiză se specifică concret “uz nealimentar”.

Referitor la susținerile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora **S.C. .X. SRL** avea obligația să vândă produsele finite realizate numai către societăți autorizate ca utilizatori finali, contestatoarea consideră că această operațiune ar fi imposibilă din punct de vedere practic, având în vedere că utilizatorul final reprezintă în fapt un procesator final.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind obligativitatea deținerii documentelor administrative de însoțire (DAI) în cazul livrării de produse finite “alcool etilic reactiv PA de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv PA de tip R”, contestatoarea susține că aceste documente sunt specifice

tranzitului alcoolului etilic în forma pură sau denaturat, în formă de materie primă, în privința acestora existând o procedură de deschidere și închidere ce se poate face numai de către persoane autorizate (antrepozitari și utilizatori) și nu față de diverși clienți ce nu au legătură cu activitatea de procesare a alcoolului etilic.

Prin contestația înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./06.06.2012 în completare la contestația înregistrată sub nr..X./17.05.2012, contestatoarea aduce următoarele argumente:

Contestatoarea invocă nulitatea actului administrativ fiscal, susținând că în cuprinsul Deciziei de impunere nr.J-AG.X./07.05.2012 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nu sunt indicate motivele de fapt și de drept, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(2) coroborate cu cele ale art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, contestatoarea arată că toate aspectele invocate de inspectorii fiscali, în susținerea actelor întocmite nu au la bază nici probe și nici constatări proprii.

Față de constatările organelor de control, contestatoarea motivează că este o societate comercială cu răspundere limitată, înființată în anul 1993, având ca obiect principal de activitate, conform Certificat de înregistrare seria B nr..X./1993 emis de Oficiul Registrului Comerțului .X.: “fabricarea altor produse chimice organice, de baza” – cod CAEN 2014.

Pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2007 – 31.07.2011, în conformitate cu dispozițiile Codului fiscal, societatea a fost autorizată de către instituțiile abilitate, atât ca utilizator final, cât și ca antrepozit fiscal, după cum urmează:

- Autorizația de utilizator final nr.X/24.01.2007, eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 24.01.2007 și până la data de 23.01.2008, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru X litri alcool etilic denaturat;

- Autorizația de utilizator final nr.X/24.01.2007 (suplimentare), eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 03.04.2007 și până la data de 23.01.2008, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1)

lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru X litri alcool etilic denaturat – COD NC 2207;

- Autorizația de utilizator final nr..X./12.02.2008, eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 12.02.2008 și până la data de 11.02.2009, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru .X. litri alcool etilic denaturat - COD NC 2207;

- Autorizația de antrepozit fiscal nr. RO.X./30.07.2010, emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Comisia pentru Autorizarea Produselor supuse Accizelor Armonizate, valabilă de la data de 01.08.2010 și până la data de 31.07.2011, autorizație care permitea societății ca în regim suspensiv de la plata accizelor, să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz, produsele accizabile – “produse finite S300 - alcool etilic” și “materii prime .X. - alcool etilic denaturat”, cu mențiunea că la codul S300-alcool etilic au fost avute în vedere produsele cu codul NC 2207.10.00 – alcool etilic P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R;

- Autorizația de utilizator final nr.RO.X./27.08.2010, eliberată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., valabilă de la data de 10.09.2010 și până la data de 09.09.2011, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru .X. litri alcool etilic denaturat și alte distilate denaturate, cu orice titlu (alcool etilic rafinat denaturat - cod NC .X.0) pentru obținerea de alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R;

- Autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X./29.07.2011, emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Comisia pentru Autorizarea Produselor supuse Accizelor Armonizate, valabilă de la data de 01.08.2011 și până la data de 31.07.2012, autorizație care permitea societății să realizeze, în regim suspensiv de accize, a produse accizabile menționate mai jos, pentru care pot fi achiziționate materiile prime accizabile precizate în autorizație, respectiv produse finite S300–alcool etilic și materii prime .X.-alcool etilic denaturat, cu mențiunea că la codul S300-alcool etilic, au fost avute în vedere produsele cu codul NC 2207.10.00 - alcool etilic P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R.

Contestatoarea arată că are încheiate contracte de vânzare-cumpărare, atât cu societățile comerciale de la care a achiziționat alcool etilic denaturat,

societăți autorizate ca antrepozite fiscale (S.C. .X. S.A, S.C. .X. 97 SRL, S.C. .X. SRL, etc), dar și cu societăți cărora le-a vândut produsele finite alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic reactiv P.A (S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.N. .X. S.A, Spitalul Clinic .X., Spitalul Clinic de Urgență .X., Spitalul Clinic Județean de Urgență .X., etc), toate aceste contracte fiind aduse la cunoștința autorităților vamale.

Contestatoarea arată că prin Raportului de inspecție fiscală s-a constatat faptul că:

- “au fost depuse toate situațiile lunare la termenele stabilite de legislația fiscală (...), neînregistrându-se cazuri de sancționare contravențională a S.C..X. SRL pentru nedeplinirea în termen a situațiilor financiare”;

- “atât facturile de cumpărare alcool etilic denaturat, cât și cele de vânzare produse finite (alcool etilic reactiv PA de tip R și alcool etilic absolut reactiv PA), puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală (...), au fost înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului, atât în jurnalele de cumpărări, respectiv în jurnalele de vânzări.”

- “la data efectuării investigațiilor pe teren, (...) societatea (...) îndeplinea condițiile de autorizare prevăzute de art.206²¹-206²⁶ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.83-87 din Normele metodologice de aplicare a art. 206²¹-206²⁶ din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare”;

- societatea a deținut și deține autorizații de utilizator final și autorizații de antrepozit fiscal, ultima valabilă până la data de 31.07.2012, “autorizație care-l permite contribuabilului ca, în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz, “produsele accizabile: Produse finite: S300 – alcool etilic”, având ca “materii prime: .X. – alcool etilic denaturat”.

Prin urmare, **S.C. .X. SRL** susține că, contrar acestor considerente, organele de inspecție din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au stabilit în mod greșit că societatea a vândut produsele “alcool etilic reactiv PA de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv PA de tip R” la preț fără acciză, și pe cale de consecință au procedat la stabilirea de acciză aferentă tuturor vânzărilor efectuate de societate și calcularea de accesorii la această acciză.

Având în vedere aspectele anterior invocate, contestatoarea consideră că, aprecierile organelor de inspecție fiscală sunt “neconcordante cu textele de lege incidente, cu documentele analizate”, nedeterminându-se în mod corect starea de fapt relevantă din punct de vedere fiscal.

Contestatoarea mai arată că prin Procesul-verbal nr..X./06.04.2011 inspectorii vamali din cadrul D.J.A.O.V..X. au procedat la prelevarea de probe, astfel cum rezultă și din Procesele-verbale de prelevare nr..X. și nr..X./06.04.2011, rezultatele nefiind comunicate până în prezent societății, de unde **S.C. .X. SRL** trage concluzia că aceste constatări au fost în favoarea societății, în caz contrar autoritățile vamale ar fi procedat la aplicarea măsurilor prevăzute de lege.

Contestatoarea menționează că deține Certificate de calitate nr.2011.0.0, cu valabilitate de la 15.11.2007 până la 15.11.2010, și nr..X..1/16.12.2010, cu valabilitate până la data de 15.11.2013, pentru produsele obținute, emise de către S.C. .X. – Organismul de certificare SRL prin care **S.C. .X. SRL** este certificată pentru următoarele domenii de activitate: fabricarea altor produse chimice de bază – reactivi și fabricarea altor produse chimice organice de bază și de asemenea, precizează că societatea a implementat și menținut un sistem de management al calității care îndeplinește cerințele specificației “SR EN ISO 9001:2001”, respectiv “SR EN ISO 9001:2008”.

De asemenea, contestatoarea susține că, pe toate facturile de livrare a produselor s-a menționat în mod clar:”A nu se folosi în scop alimentar”.

Totodată, contestatoarea precizează faptul că folosind în procesul tehnologic de fabricație un alcool denaturat, este evident că produsul finit este tot un produs ce nu este destinat consumului uman, astfel că este scutit de la plata accizei.

S.C. .X. SRL s-a aprovizionat numai de la antrepozite fiscale, în conformitate cu prevederile pct.111 alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Societatea a realizat produse finite – reactivi de laborator – care erau destinate a fi utilizate fără nici-o altă modificare.

Contestatoarea susține că asupra aspectelor referitoare la compoziția chimică a materiei prime (alcool etilic denaturat) și a produselor finite (produs finit denaturat care nu este destinat consumului uman), organele din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. și ulterior Direcția Județeană pentru

Accize și Operațiuni Vamale .X. s-au pronunțat în sensul că îndeplinesc condițiile pentru regimul de scutire de la plata accizei atât cu ocazia emiterilor autorizațiilor mai sus menționate, cât și cu ocazia controalelor inopinate sau programate, de fiecare dată constatându-se îndeplinirea tuturor cerințelor legale.

Contestatoarea arată că documentele administrative de însoțire se întocmesc, potrivit prevederilor art.187 devenit (206³¹) din Codul fiscal, doar pentru “deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv” între antrepozite și nu pentru transmiterea produselor către clienții finali.

S.C. .X. SRL susține că a depus documente administrative de însoțire (DAI) la D.J.A.O.V..X., exemplificând în acest sens următoarele: “adresa de înaintare a D.A.I.-ului către D.J.A.O.V..X., înregistrată cu nr..X./28.07.2008, D.A.I. nr..X. din 24.10.2010 întocmit între S.C. .X. SRL .X./X și S.C. .X. .X. SRL, pentru produsul “alcool etilic denaturat”, D.A.I. nr.X din 01.07.2011 întocmit între S.C. .X. .X. SRL și S.C. .X. SRL, pentru produsul .X. alcool denaturat, cod NC .X., D.A.I. nr..X./26.04.2011 întocmit între S.C. .X. S.A .X. și S.C. .X. SRL, pentru produsul .X. alcool denaturat, cod NC .X.0, D.A.I. nr.PRC .X./06.05.2011 întocmit între S.C. .X. SRL Poșta .X. și S.C. .X. SRL pentru produsul .X. alcool denaturat, cod NC .X.0, D.A.I. nr..X./07.10.2010 întocmit între S.C. .X. S.A .X. și S.C. .X. .X. SRL, pentru produsul .X. alcool denaturat, cod NC .X.0.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora o parte din societățile care au achiziționat reactivi de la **S.C. .X. SRL** nu i-ar fi folosit ci i-ar fi revândut, contestatoarea susține că “nu are absolut nici un control în modul în care clientul înțelege să gestioneze bunurile achiziționate” de la **S.C. .X. SRL**. Faptul că produsele cumpărate de la societatea noastră au fost revândute nu are absolut nici o implicație asupra accizării produselor(care sunt total scutite de la plata accizelor).

Contestatoarea consideră că “după vânzarea produselor de către utilizatorul final (persoana care aduce ultima modificare tehnică asupra structurii chimice a produsului) produsul finit iese total din sfera accizării și circulă pe piață în afara acestui sistem. Persoanele care tranzacționează ulterior aceste produse nu au absolut nicio obligație legată de plata sau restituirea accizei”.

Totodată, contestatoarea menționează că, în măsura în care produsul nu este supus accizării, fie pentru că nu se încadrează în categoriile generice prevăzute la art.162 devenit art.206² din Codul fiscal, fie pentru că face parte din una dintre subcategoriile scutite conform art.200 devenit art.206⁵⁸ din Codul fiscal, cum este cazul produselor **S.C. .X. SRL** acciza nu este datorată nici de

consumatorul produsului și nici de persoanele care l-au deținut/transformat/procesat înainte de vânzarea către consumator.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora **S.C. .X. SRL** a efectuat achiziții de alcool tehnic denaturat fără a mai fi în posesia vreunei autorizații de utilizator final sau antrepozit fiscal, în contestație se arată că alcoolul tehnic aprovizionat de (...) în perioada 01.01.2009 – 31.07.2010 a fost folosit la fabricarea aceluiași produse, și anume: “alcool etilic reactiv PA de tip R și alcool etilic absolut reactiv PA de tip R”. Societatea susține că nu a efectuat operațiunile arătate de inspectori vamali.

Astfel, contestatoarea precizează că în data de 15.01.2009, cu adresa nr.X, a solicitat D.J.A.O.V. .X. prelungirea/acordarea autorizației de utilizator final în temeiul art.200 alin.1 lit.b) din Codul fiscal.

Prin adresa nr..X./20.01.2009 D.J.A.O.V. .X. a comunicat societății faptul că nu mai beneficiază de scutire directă.

De asemenea, prin adresa nr..X./13.03.2009 societatea a solicitat D.J.A.O.V. .X. informații referitoare la motivele pentru care s-a comunicat că nu mai beneficiază de scutire directă, iar prin adresa nr..X./18.03.2009 D.J.A.O.V. .X. a transmis faptul că în conformitate cu prevederile pct.22 alin.(33) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în situațiile de scutire indirectă, livrarea produselor se face la prețuri cu accize, și în consecință i s-a recomandat societății să solicite plata accizelor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, iar pentru restituirea accizelor să procedeze în conformitate cu dispozițiile pct.22 alin.(34) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, prin adresa nr..X./13.02.2009 **S.C. .X. SRL** a solicitat Autorității Naționale a Vămilelor informații referitoare la achiziționarea în regim de scutire de la plata accizelor, iar prin adresa nr..X./SA/PC/30.03.2009, Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția de Tehnici și Tarif Vamal a comunicat societății că în conformitate cu prevederile pct.22 alin.(33) și (34) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, poate beneficia de scutire indirectă de la plata accizelor, specificând că în cazul acestui tip de scutire livrarea produselor se face la prețuri cu accize, urmând ca societatea să solicite organelor competente restituirea accizelor.

Față de cele menționate mai sus, societatea consideră că “toate concluziile autorităților vamale sunt eronate: aceasta deoarece societatea în perioada respectivă, s-a aprovizionat cu alcool tehnic (în ambalaje pet.5 litri), ce a fost folosit ca degresant, produse ce nu intră în sfera accizării.” De asemenea, contestatoarea susține că, “concluzia inspectorilor fiscali, potrivit cărora, această faptă constituie infracțiune, este netemeinică și nelegală, deoarece fapta nu există, nu există un prejudiciu și nici intenție”.

Prin contestație **S.C. .X. SRL** contestă și modul de calcul al accizei, formula aplicată și perioadele de timp avute în vedere în acest calcul, aceasta, deoarece, deși în cuprinsul actului de control se fac diferențieri între aspectele reținute și interpretate pentru perioade de timp diferite, la calculul accizelor, inspectori vamali nu înțeleg să facă astfel de diferențieri.

În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor, penalităților de întârziere, **S.C. .X. SRL** consideră că decizia de impunere și raportul de inspecție parțială sunt nelegale, deoarece potrivit prevederilor art.119 Cod procedură fiscală acestea se stabilesc ca o formă de sancționare pentru neplata în termen a unor obligații principale, iar în acest caz nu a existat obligația de plată a accizelor și în consecință nici a accesoriilor.

Totodată, societatea menționează că, potrivit art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, diferențele suplimentare de creanțe fiscale se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii inclusiv, respectiv după emiterea deciziei de impunere și nu pentru perioade anterioare.

Contestatoarea înțelege să conteste și modul de calcul a accesoriilor, cota aplicată și perioada pentru care s-au calculat acestea.

S.C. .X. SRL învederează că, urmare diferitelor inspecții fiscale efectuate din anul 2005 până la data controlului ce face obiectul contestației, organele de inspecție fiscală nu au sesizat faptul că societatea ar fi încălcat legislația fiscală incidentă și nici nu au adus la cunoștința contribuabilului că aceste dispoziții legale ar trebui interpretate în alt mod.

În susținerea cauzei, contestatoarea înțelege să invoce și dispozițiile art.5, art.6, art.7, art.12, și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că organul fiscal în analiza efectuată va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz, având obligația de a examina în mod obiectiv situația de fapt și de a decide asupra

felului și volumului examinărilor în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Față de cele mai sus prezentate, societatea solicită admiterea contestației, anularea Deciziei de impunere nr.J-AG .X./07.05.2012, precum și desființarea Raportului de inspecție fiscală parțială nr.J-AG .X./X/07.05.2012, înregistrat la D.J.A.O.V. .X. sub nr..X./07.05.2012 și a Procesului-verbal nr..X./22.05.2012, emise de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./07.05.2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.J-AG .X./07.05.2012, constatându-se următoarele:

În perioada inspecției fiscale parțiale, respectiv 01.01.2007 – 31.07.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. SRL** deținea următoarele autorizații:

- Autorizația de utilizator final nr.X/24.01.2007, eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 24.01.2007 și până la data de 23.01.2008, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cantității de 30.000 litri alcool etilic denaturat;

- Autorizația de utilizator final nr.X/24.01.2007(suplimentare), eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 03.04.2007 și până la data de 23.01.2008, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cantității de .X. litri alcool etilic denaturat;

- Autorizația de utilizator final nr..X./12.02.2008, eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 12.02.2008 și până la data de 11.02.2009, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cantității de .X. litri alcool etilic;

- Autorizația de antrepozit fiscal nr. RO.X./30.07.2010, valabilă de la data de 01.08.2010 și până la data de 31.07.2011, autorizație care permitea societății ca, la sediul antrepozitului fiscal de producție situat în județul .X., sat X, com.X, str.X, nr.X, să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, în regim suspensiv de la plata accizelor, produsul finit constând în alcool etilic (S300), având ca materie primă alcool etilic denaturat (.X.);

- Autorizația de utilizator final nr.RO.X./27.08.2010, eliberată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., valabilă de la data de 10.09.2010 și până la data de 09.09.2011, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cantității de .X. litri alcool etilic denaturat și alte distilate denaturate, cu orice titru (alcool etilic rafinat denaturat);

- Autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X./29.07.2011, valabilă de la data de 01.08.2011 și până la data de 31.07.2012, autorizație care permitea societății ca, la sediul antrepozitului fiscal de producție situat în județul .X., sat .X., com..X., str.X, nr.X, să realizeze, în regim suspensiv de accize, produse accizabile constând în produse finite –alcool etilic(S300), pentru care pot fi achiziționate materii prime accizabile, respectiv alcool etilic denaturat (.X.).

S.C. .X. SRL are încheiate contracte de vânzare – cumpărare atât cu societățile comerciale autorizate ca antrepozite fiscale, de la care contribuabilul în cauză a achiziționat alcoolul etilic denaturat, cum ar fi: S.C .X. SA, S.C .X. SRL, S.C .X. SA ETC, cât și cu agenții economici la care **S.C. .X. SRL** a vândut produse finite “alcool etilic reactiv PA de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv PA.”, contracte încheiate cu S.C .X. SRL, S.C .X..SRL, S.C XSRL, S.C Ormalight România S.R., Societatea Națională .X. SA, Spitalul Clinic .X., Spitalul Clinic de Urgență .X., Spitalul Clinic .X., Institutul Oncologic prof. I. .X., etc. contracte depuse de societate la dosarul de autorizare ca antrepozit fiscal de producție alcool etilic.

S.C. .X. SRL a fost luată în evidență ca plătitoare de accize începând cu data de 01.01.2010, odată cu înregistrarea sub nr..X./26.01.2010, la Direcția generală a finanțelor publice .X. a Declarației 010 – Declarația de înregistrare fiscală pentru persoane juridice, iar în perioada 01.01.2007 – 25.09.2011 nu a achitat accize pentru alcool etilic.

În perioada supusă inspecției fiscale parțiale, **S.C. .X. SRL** a depus toate situațiile lunare la termenele stabilite de legislația fiscală, neînregistrându-se

cazuri de sancționare contravențională a societății pentru nedepunerea la termen a situațiilor lunare.

În perioada 24.01.2007 – 31.12.2008, **S.C. .X. SRL** a beneficiat de facilitatea acordată de autorizația de utilizator final nr..X./24.01.2007 și autorizația de utilizator final nr..X./12.02.2008, autorizații care permitea că la punctul de lucru situat în comuna .X., județul .X., **S.C. .X. SRL** să achiziționeze “în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200, alin.1), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cantitatea totală de .X. litri alcool etilic denaturat”.

Alcoolul etilic aprovizionat de **S.C. .X. SRL** în perioada 24.01.2007 – 31.12.2008, în baza autorizațiilor de utilizator final a fost folosit la “producerea de alcool etilic tip reactiv, necesar în industria chimică și laboratoare“, așa cum rezultă din Nota de fundamentare depusă ca anexă la Cererea privind acordarea Autorizației de utilizator final nr..X./24.01.2007 și nr..X./12.02.2008.

Prin adresa nr..X./20.01.2009, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a comunicat **S.C. .X. SRL** că în conformitate cu modificările aduse la Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicate în Monitorul Oficial nr.865/22.12.2008 **nu mai beneficiază de scutire directă**, drept pentru care nu i se mai poate soluționa în mod favorabil cererea formulată în data de 15.01.2009 privind înregistrarea cererii de acordare a Autorizației de utilizator final, în temeiul art.200 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

Începând cu data de 11.02.2009, odată cu expirarea valabilității Autorizației de utilizator final nr..X./12.02.2008, **S.C. .X. SRL** a efectuat achiziții de alcool tehnic denaturat fără a mai fi în posesia unei autorizații de utilizator final sau antrepozit fiscal. Alcoolul tehnic aprovizionat de **S.C. .X. SRL** în perioada 01.01.2009 – 31.07.2010 a fost folosit la fabricarea aceluiași produse, respectiv alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A.

Începând cu data de 01.08.2010, **S.C. .X. SRL** a deținut Autorizația de antrepozit fiscal nr.R0.X./30.07.2010, valabilă de la 01.08.2010 și până la 31.07.2011, autorizație care permitea societății ca, la sediul antrepozitului fiscal de producție situat în județul .X., comuna .X., str.X, nr.X, să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, în regim suspensiv de la plata accizelor: “Produse finite: S300 - Alcool etilic”, având ca “Materii prime: .X. - Alcool etilic denaturat”.

Atât facturile de cumpărare alcool etilic denaturat, cât și cele de vânzare produse finite (alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A), puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către domnul .X., administrator la S.C. .X. SRL, au fost înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului, atât în jurnalele de cumpărări, cât și în jurnalele de vânzări.

S.C. .X.. .X. SRL a obținut, în conformitate cu prevederile pct.84 alin.(9) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206 ^22 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa Autorității Naționale a Vămirilor-Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal nr..X./X./25.01.2010, **“încadrarea tarifară a produselor finite”**, iar prin adresa D.S.A.O.V. .X. nr..X./X./A/SI/27.01.2010, înregistrată la D.J.A.O.V. .X. sub nr..X./16.02.2010, a comunicat “încadrarea în nomenclatorul codurilor de produse accizabile” a produselor finite fabricate, după cum urmează:

- **produsul alcool etilic reactiv P.A de tip R**”, care se obține prin eliminarea din alcoolul etilic a aldehydelor, aminelor și a altor impurități acide”, **din punct de vedere al încadrării tarifare “se clasifică la codul tarifar 2207.10.00**, la prezentarea în recipiente de orice capacitate”, iar **“din punct de vedere al codului de produs”** în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3661/2008 **se încadrează în categoria produselor accizabile cu codul S – alcool etilic și spirtoase, codul produsului S300 – alcool etilic”**.

- **produsul “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”**, care se obține prin anhidrizarea alcoolului etilic și o distilare pentru îndepărtarea suspensiilor mecanice, **se clasifică la subpoziția 2207.10.00**, la prezentarea în recipiente de orice capacitate”, iar **“din punct de vedere al codului de produs”** în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3661/2008 **se încadrează în categoria produselor accizabile cu codul S – alcool etilic și spirtoase, codul produsului S300 – alcool etilic”**.

În data de 27.03.2012, cu ocazia efectuării inspecției fiscale, au fost identificate la sediul punctului de lucru al antrepozitului fiscal aparținând S.C. .X. SRL, situat în comuna .X., județul .X., stocurile de produse finite accizabile aflate în incinta antrepozitului fiscal, astfel:

- .X. litri din produsul “alcool etilic reactiv P.A de tip R;
- X litri din produsul “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R;
- X litri din produsul “alcool etilic rezidual” (frunti).

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, stocurile factice identificate corespund cu stocurile scriptice evidențiate în “Balanța stocurilor – luna martie 2012”, emisă în aceeași data de contribuabil.

Având în vedere constatările factice anterior prezentate și analizând prevederile legale aplicabile în cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Potrivit prevederilor art.200 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007 - 2008: *“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;***
[...].”

În conformitate cu prevederile pct.22 alin.(5) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.01.2007, se preciza că: *“În cazul scutirii prevăzute la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin consum uman se înțelege consum uman alimentar”,* iar alin.(10) al aceluiași articol, la aceeași dată prevedea că: *“În toate situațiile prevăzute la art.200 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozit fiscal”**.*

De asemenea, pct.22 alin.(13) lit.a) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2007 și până la 22.12.2008, stipulează că:

“Scutirea se acordă direct pentru:

a) situațiile prevăzute la art.200 alin.(1) lit.a), b), d) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Începând cu data de 22.12.2008, odată cu intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.1618/04.12.2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevederile pct.22 alin.(13) din Normele

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, Titlul VII, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, s-au modificat în sensul că, **scutirea pentru alcoolul etilic “denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman”**, prevăzută la lit.b) a art.200 din Legea nr.571/2003, **se acordă numai antrepozitarului autorizat care funcționează în sistem integrat**. Astfel, lit.b) a art.200 din Legea nr.571/2003 a fost eliminată de la pct.22 alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, căpătând următoarea formă:

“(13) Scutirea se acordă direct:

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

*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 altor produse alcoolice de către antrepozitar, pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.”

În conformitate cu prevederile pct.22 alin.(14) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, *“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”*.

Din cuprinsul prevederilor pct.22 alin.(18) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în cursul anului 2007, rezultă că:

“(18) Autorizația de utilizator final se eliberează la cererea scrisă a beneficiarului, însoțită de:

*a) actul de constituire – în copie și original – **din care să rezulte că societatea desfășoară o activitate care necesită consumul de alcool etilic și de alte produse alcoolice;**[...]*

Din coroborarea prevederilor alin.(14) și alin.(18) ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că **scutirea directă de la plata accizelor pentru alcoolul etilic achiziționat în scopul prevăzut la art. 200 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal se acordă numai acelor societăți beneficiare ale autorizațiilor de utilizator final care**

desfășoară o activitate care necesită consumul de alcool etilic și de alte produse alcoolice.

În conformitate cu prevederile pct.22 alin.(21) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **“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”.**

Această prevedere legală și-a păstrat conținutul în perioada 01.01.2007 – 31.03.2010, dar odată cu intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.109/07.10.2009 pentru modificarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr.689/13.10.2009, art.200 din Codul fiscal a devenit art.206⁵⁸, începând cu data de 01.04.2010 (în conformitate cu art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.109/2009, „prevederile art.I pct.148 referitoare la capitolul I¹ „Regimul accizelor armonizate se aplică începând cu data de 1 aprilie 2010, iar normele metodologice de aplicare a art.206⁵⁸ din Codul fiscal prevăd la pct.111, alin.(34) aceeași condiție, respectiv: ***“În toate situațiile de scutire directă, livrarea produselor se face la prețuri fără accize, iar deplasarea acestora este obligatoriu însoțită de exemplarul tipărit al documentului administrativ electronic, prevăzut la pct. 91”.***

Ținând cont de aceste prevederi legislative enumerate mai sus, rezultă că **S.C. .X. SRL** ar fi putut livra produsele finite “alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A”, în regim suspensiv, după caz, în perioada 2007 – 2008, numai dacă mărfurile rezultate în urma procesului de producție ar fi fost vândute unor agenți economici deținători ai unor autorizații de utilizatori finali și numai pe baza documentului administrativ de însoțire (D.A.I.), prevăzut la pct.14 din Normele metodologice de aplicare a art.187 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor aflate în evidența Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011, **S.C. .X. SRL** nu a întocmit și depus, la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., și ulterior la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., odată cu preluarea și administrarea impozitului “acciză” de către vamă, niciun document administrativ de însoțire (D.A.I.) pentru livrarea în regim suspensiv a produselor accizabile fabricate și expediate în regim de scutire de la plata accizelor.

Urmare acestor constatări, în vederea verificării destinației finale a produselor “alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A”, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a întreprins o serie de controale încrucișate la 25 dintre clienții S.C. .X. SRL, respectiv S.C. .X. Impex SRL, S.C. X S.A, S.C. X SRL, S.C. .X. SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. .X. SRL, S.C. X SRL, S.C. .X. S.A, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X S.A, S.C. X S.A, S.C. X SRL, S.C. X SRL, S.C. X SRL, constatându-se faptul că S.C. .X. SRL a făcut livrări către societăți care nu erau autorizate ca utilizatori finali, marfa achiziționată nu a circulat pe baza de document administrativ de însoțire (D.A.I.).

Din analiza proceselor verbale de control întocmite de structurile de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale din țară, precum și din documentele aflate la dosarul de autorizare al **S.C. .X. SRL**, organele de control vamal au concluzionat următoarele aspecte:

1) S.C. .X. SRL a produs și comercializat în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011, următoarele două produse principale, potrivit caracteristicilor precizate în Fișa tehnică de siguranță, Fișa tehnică de securitate – Alcool etilic, precum și în Rapoartele de încercare nr.X/08.12.2009 și nr.X/08.12.2009, emise de I.N.C.D.B.H. .X. cu ocazia efectuării de analize de laborator în perioada de preautorizare, ca urmare a probelor tehnologice, după cum urmează:

- produsul “**alcool etilic reactiv P.A de tip R**”, reprezintă un “**alcool etilic rafinat, cu aspect limpede, incolor, miros caracteristic, corpuri străine lipsă, cu o concentrație alcoolică la 20⁰C de 96,05% alcool în volume și cu un conținut de alcooli superiori (alcool izobutilic) de 0,5 g/hl a.a**”.

- produsul “**alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R**”, reprezintă un “**alcool etilic absolut, cu aspect limpede, incolor, miros caracteristic, corpuri străine lipsă, cu o concentrație alcoolică la 20⁰C de 99,74% alcool în volume și cu un conținut de alcooli superiori (alcool izobutilic) de 0,4 g/hl a.a**”. Acest lucru a fost confirmat și de domnul .X., în calitate de administrator al societății, potrivit căruia “**S.C. .X. SRL este producător de reactivi: reactiv P.A și reactiv absolut P.A, concentrația pentru reactivul P.A fiind de 95 – 96%, iar pentru reactivul absolut de 99 – 99,3%. Caracteristicile tehnice sunt specificate în Buletinele de analiză și Certificatele de calitate care au însoțit livrările**”.

2) S.C. .X. SRL a produs și eliberat în consum în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011 produsele: “*alcool etilic reactiv P.A de tip R*” și “*alcool etilic absolut*”

reactiv P.A. de tip R” care nu și-au modificat denumirea, conținutul, caracteristicile și concentrația alcoolică de-a lungul anilor, fiind însoțite la livrare de aceleași documente, respectiv: Buletin de analiză, Declarație de conformitate, Raport de încercări, documente puse la dispoziție de direcțiile județene pentru accize și operațiuni vamale din țară și în care se prezintă pentru produsele comercializate aceleași caracteristici pe toată această perioadă. Această afirmație a fost confirmată de domnul .X. – administrator al **S.C. .X. SRL** în Nota Explicativă dată organelor de control în data de 03.04.2012 în care, fiind întrebat dacă *“în cursul anilor 2007 -2011 s-au modificat caracteristicile tehnice și concentrațiile alcoolice ale produselor “alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R” fabricate de S.C. .X. SRL, domnul .X. a răspuns: “Caracteristicile tehnice ale celor două produse nu s-au modificat în această perioadă”.*

De asemenea, la întrebarea echipei de control: *“Precizați dacă în această perioadă 2007 -2001 s-a modificat procentul de metanol (max. 0,1%), de alcool i-propilic (max. 0,003%), de alcool izoamilic (max.0.05%) din compoziția produselor finite “alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”, caracteristici menționate în Buletinele de analiză ce au însoțit fiecare livrare”: “Caracteristicile menționate nu s-au modificat în această perioadă și au fost înscrise în buletinele de analiză”.*

3) S.C. .X. SRL a obținut cu adresa Autorității Naționale a Vămirilor – Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal nr..X./X./25.01.2010 **“încadrarea tarifară a produselor finite”, respectiv “alcool etilic reactiv P.A de tip R” și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”, care “se clasifică la codul tarifar 2207.10.00, iar din punct de vedere al codului de produs, se încadrează în categoria produselor accizabile cu codul S – alcool etilic și spirtoase, codul produsului S300 - alcool etilic.**

În Nota Explicativă din data de 03.04.2012, domnul .X. a afirmat următoarele aspecte: *“Procedeul de obținere a reactivului PA – tip R constă în introducerea în reacție cu soda caustică, trecerea prin instalația de distilare, filtrare, îmbuteliere, baxare. Pentru reactivul ABSOLUT PA – tip R, procesul constă în reacția cu soda caustică, trecere prin var bulgare hidratat, sau procedeul cu site moleculare pentru scoaterea moleculelor de apă, distilare, ambalare, baxare”,* adică aceleași considerații tehnice ca și cele înscrise în adresa Autorității Naționale a Vămirilor – Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal nr..X./X./25.01.2010.

4) S.C. .X. SRL a produs și comercializat în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011 produsele: *“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut*

reactiv P.A de tip R”, care conform clasificării tarifare aferente **codului NC: 2207.10.00** din Nomenclatura Combinată a mărfurilor, reprezintă un **“alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minim 80% vol”**, adică **produse accizabile** conform prevederilor art.162, coroborate cu art.173 alin.(1), lit.a) din Codul fiscal în vigoare în perioada 01.01.2007 – 31.03.2010, respectiv conform prevederilor art.206², coroborate art.206¹⁴, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.04.2010.

La întrebarea echipei de control: “Cum vă explicați faptul că din documentele întocmite de dumneavoastră la livrarea produselor din antrepozitul fiscal rezultă că acestea reprezintă un alcool etilic nedenaturat?”, întrebare la care domnul .X. a răspuns: *“Pe eticheta produsului este înscris conținutul de alcooli superiori cu care este denaturat produsul respectiv”*.

5) S.C. .X. SRL a produs și eliberat în consum în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011 produsele accizabile : *“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”*, fără a plăti accizele datorate bugetului de stat pentru alcoolul etilic.

Acest lucru a fost confirmat și de dl. .X. prin Nota explicativă din data de 03.04.3012, unde a răspuns că “Nu am achitat accize pe această perioadă”.

Totodată, la întrebarea *“Care au fost motivele pentru care ați solicitat Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. eliberarea unei autorizații de utilizator final”*, acesta a răspuns că *“Am solicitat prin această adresă acordarea autorizației de utilizator final pentru scutirea de la plata accizelor a reactivilor de laborator fabricați de S.C. .X. SRL”*, deși începând cu data de 22.12.2008 pentru alcoolul etilic achiziționat în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal nu mai beneficia de scutire directă, astfel cum rezultă din adresa Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nr.X./20.01.2009, prin care s-a comunicat societății că în conformitate cu modificările aduse la Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicate în Monitorul Oficial nr. 865/22.12.2008 nu mai beneficia de scutire.

6) S.C. .X. SRL a eliberat în consum în perioada 01.01.2007 -31.07.2011 produsele accizabile *“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”*, fără a include în prețul mărfii și contravaloarea accizelor datorate pentru alcoolul etilic. În acest sens, domnul .X., administratorul societății, a menționat în Nota explicativă din data de 03.04.3012 faptul că *“Nu a fost înscrisă mențiunea <scutit de acciză> pe factura fiscală, considerând că nu*

este cazul, deoarece am considerat că este vândută pe autorizația de utilizator final”.

7) **S.C. .X. SRL** a vândut în perioada 01.01.2007 -31.07.2011 produsele accizabile **“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”** unor agenți economici fără ca aceștia să fie autorizați în calitate de utilizatori finali și fără a expedia în regim suspensiv produsele accizabile pe baza de documente administrative de însoțire.

Acest fapt a fost confirmat de domnul .X. prin Nota explicativă din data de 03.04.2012, unde la întrebarea organelor de control vamal, a răspuns: “În perioada 01.01.2007 – 31.07.2010 nu au fost întocmite D.A.I. pentru livrarea produselor fabricate, dar începând cu 01.08.2010 am întocmit D.A.I. de la antrepozitul .X. SRL la utilizatorul final .X. SRL”.

Prin urmare, începând cu data de 30.06.2011, întreaga cantitate de alcool etilic denaturat (cod acciză .X.) achiziționată cu documente administrative de însoțire de la antrepozitele fiscale S.C .X. S.A și S.C .X. SA a fost transferată cu D.A.I. de la antrepozitul fiscal .X. SRL la utilizatorul final S.C .X. SRL, dar fără a se transfera cu documente administrative de însoțire și produsul finit (alcool etilic) rezultat în urma procesului de fabricație efectuat în antrepozitul fiscal.

La întrebarea organului de control vamal *“Cum vă explicați astfel livrarea produsului finit “alcool etilic” în regim suspensiv, fără ca această livrare să fie condiționată de existența documentului administrativ de însoțire?”*, domnul .X. a răspuns: *“Firmele beneficiare nu au solicitat livrarea cu D.A.I. a produselor fabricate și vândute de S.C .X. SRL. Nu am avut cunoștință despre obligativitatea întocmirii de D.A.I. “.*

8) Produsele accizabile **“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A. de tip R”** fabricate de S.C .X. SRL reprezintă conform clasificării tarifare a Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal nr..X./X./25.01.2010 **“un alcool etilic nedenaturat”**. Din informațiile rezultate în urma controalelor încrucișate, a rezultat însă faptul că, în anumite cazuri, acest alcool a fost utilizat pentru consum uman, și în scop alimentar, având următoarele întrebunțări: pentru testarea rețetei de sirop în cazul fabricării prăjiturilor și biscuiților, în procesul tehnologic de fabricare a înghețatei, în procesul tehnologic de fabricare a pâinii, pentru pulverizarea în pungile de ambalat pâinea în scopul măririi termenelor de valabilitate la produsele de panificație, la fabricarea vitaminelor, în procesul tehnologic de producere și testare a apei minerale etc.

9) Produsele accizabile “*alcool etilic reactiv P.A de tip R*” și “*alcool etilic absolut reactiv P.A. de tip R*” fabricate și comercializare de S.C .X. SRL nu au fost vândute unor societăți comerciale deținătoare a unor autorizații de utilizatori finali care să necesite prin obiectul lor de activitate consumul de produse alcoolice care nu sunt destinate consumului uman, iar mărfurile accizabile nu au fost livrate pe bază de documente administrative de însoțire acestor utilizatori finali.

10). În cea mai mare parte a controalelor încrucișate efectuate a rezultat faptul că produsele accizabile “*alcool etilic reactiv P.A de tip R*” și “*alcool etilic absolut reactiv P.A. de tip R*” au fost destinate revânzării în scopuri comerciale și nicidecum folosite de societăți comerciale autorizate în calitate de utilizatori finali, care în activitatea de producție să necesite consumul de produse alcoolice care nu sunt destinate consumului uman.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organelor de control vamal au constatat că **S.C. .X. SRL** a produs și comercializat în perioada 01.01.2007 - 31.07.2011 cantitatea de .X. hectolitri alcool pur de produse accizabile, “*alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R*”, nerespectând condițiile necesare scutirii de la plata accizelor pentru alcoolul etilic și anume: vânzarea produselor accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor, pe baza de document administrativ de însoțire unor agenți economici autorizați în calitate de utilizator final. Ca urmare a acestui fapt, acciza a devenit exigibilă în termen de 5 zile de la data emiterii facturilor de vânzare-cumpărare a produselor accizabile: “*alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R*”,

Față de cele prezentate mai sus, S.C. .X. SRL devine plătitor de accize pentru produsele “*alcool etilic reactiv P.A de tip R*” și “*alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R*” comercializate în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011, în conformitate cu prevederile art.3, art.4, art.5, art.6, art.11, art.15 din Directiva Consiliului 92/12/CEE din data de 25.02.1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, precum și în temeiul dispozițiilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la obligațiile fiscale datorate bugetului de stat de către S.C. .X. SRL, pentru perioada 01.01.2007 – 31.03.2010, în drept, la stabilirea calității de plătitor de accize, organele de control vamal au avut în vedere prevederile

art.162, lit.e), art.163, art.166, art.168 alin.(1), alin.(2), art.173 alin.(1), lit.a), art.178 alin.(1) – alin.(4), art.186 alin.(2), art.187 alin.(1), art.189 alin.(1), art.192 alin.(1), alin.(2), alin.(8), art.193 alin.(1), art.194 alin.(4), art.195 alin.(2) și art.200, alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.3, pct.19 alin.(2), pct.22, alin.(5), alin.(8¹), alin.(10), alin.(13), lit.a), lit.b), alin.(14), alin.(21), alin.(22), alin.(24), alin.(25), alin.(33) din Normele metodologice pentru aplicarea art.168, art.195 și art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Începând cu data de 22.12.2008, S.C. .X. SRL trebuia să vândă produsele finite rezultate în urma procesului de producție la prețuri cu accize, conform prevederilor pct.(22), alin.(33) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care preciza că:

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

Cu privire la obligațiile fiscale datorate bugetului de stat de către S.C. .X. SRL, pentru perioada 01.04.2010 – 31.07.2011, în drept, la stabilirea calității de plătitor de accize, organele de control vamal au avut în vedere prevederile art.206², art.206³, art.206⁵, lit.(a), art.206⁶, alin.(1), art.206⁷, alin.(1), alin.(4), alin.(7), art.206⁹, alin.(1), art.206¹⁴, alin.(1), lit.a), art.206²¹, alin.(1), alin.(2), alin.(6), alin.(7), alin.(9), alin.(10), art.206³⁰, alin.(2), lit.a), art.206³¹, alin.(1), art.206³³, alin.(1), art.206⁵¹, alin.(1), alin.(5), art.206⁵², alin.(1), alin.(3), alin.(4), alin.(5), art.206⁵⁸, alin.(1), lit.b), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.91 alin.(8), pct.107 alin.(2), pct.111 alin.(6), alin.(10), alin.(13), alin.(16), lit.a), lit.b), alin.(17), alin.(34), alin.(35), alin.(36), alin.(37) din

Normele metodologice pentru aplicarea art.206³¹, art.206⁵³ și art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

S.C..X. SRL devine plătitor de accize pentru cantitatea de .X. hectolitri alcool pur vândută (eliberată în consum) în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011 unor societăți comerciale care nu au fost autorizate în calitate de utilizator finali și fără ca livrarea și expedierea acestor produse accizabile să fie efectuată în regim suspensiv de accize pe baza de documente administrative de însoțire în conformitate cu următoarele prevederi legislative:

a) pentru perioada 01.01.2007 – 31.03.2010 conform art.189 alin.(1) și art.192 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acciza devenind exigibilă în termen de 5 zile de la data emiterii facturilor de vânzare- cumpărare a alcoolului etilic, coroborat cu pct.(22), alin.(25) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004;

b) pentru perioada 01.04.2010 – 31.07.2011, conform art.206⁶, alin.(1), art.206⁷, alin.(1), lit.a) și art.206⁹, alin.(1), lit.a), pct.1 și pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acciza devenind exigibilă în termen de 5 zile de la data emiterii facturilor de vânzare-cumpărare a alcoolului etilic, coroborat cu pct.(111), alin.(36) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Față de cele constatate mai sus, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.J-AG .X./07.05.2012 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./07.05.2012, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat în cuantum total de .X. lei, din care acciză în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr..X./22.05.2012, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a sesizat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., referitor la faptul că **S.C. .X. SRL** a produs și comercializat în perioada 12.02.2009 – 31.07.2010 cantitatea de X hectolitri alcool pur de produse accizabile, respectiv “*alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R*”, în valoare de .X. lei, în afara unui antrepozit fiscal de producție alcool etilic, apreciind că fapta menționată mai sus poate întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.296¹ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 296¹

(1) Constituie infracțiuni următoarele fapte:

(...)

b) producerea de produse accizabile ce intră sub incidența regimului de antrepozitare prevăzut la titlul VII, în afara unui antrepozit fiscal autorizat de către autoritatea competentă. (...).”

La sesizarea penală au fost anexate Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, Decizia de impunere nr.J-AG .X./07.05.2012, Procesul verbal nr..X./22.05.2012 întocmite la **S.C. .X. SRL**.

III. Luând în considerare constatările organelor vamale, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

În ceea ce privește excepția ridicată de societate privind nulitatea actului administrativ fiscal, “susținând că în cuprinsul Deciziei de impunere nr.J-AG.X./07.05.2012 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nu sunt indicate motivele de fapt și de drept, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(2) coroborate cu cele ale art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează ”Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă având în vedere următoarele considerente:

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 al căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

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”.

Referitor la invocarea art.43 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare a cauzei, menționăm că la pct.2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.J-AG.X./07.05.2012 sunt precizate motivele de fapt și drept referitoare la obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sarcina

S.C. .X. SRL, explicitate prin Raportul de inspecție fiscală nr.J-AG .X./X/07.05.2012 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată.

În acest sens, art.109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“ Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 107](#) alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;[...]*”

Privitor la invocarea art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că în cuprinsul Raportul de inspecție fiscală nr.J-AG .X./X/07.05.2012 care stă la baza emiterii deciziei de impunere sunt prezentate motivele pentru care au fost stabilite obligațiile fiscale suplimentare de plată în sarcina contestatoarei.

Prin urmare, susținerile societății privind excepția ridicată de societate nu sunt de natură să conducă la nulitatea actului administrativ fiscal, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmând să se pronunțe pentru suma de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente.

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize alcool etilic;

- .X. lei accesorii aferente accizelor

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care

constatările din Raportul de inspecție fiscală parțială nr.J-AG.X./07.05.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei nr.J-AG.X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală se regăsesc în Sesizarea penală nr..X./22.05.2012 care a fost înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., așa cum reiese din adresa nr..X./22.05.2012, aflată la dosarul cauzei, în vederea stabilirii caracterului infracțional al faptelor constatate la control, care au determinat stabilirea diferențelor de obligații vamale contestate.

În fapt, din actele existente la dosarul cauzei se reține că în perioada supusă inspecției fiscale parțiale, respectiv 01.01.2007-31.07.2011, **S.C. .X. SRL** a deținut următoarele autorizații:

- Autorizația de utilizator final nr..X./24.01.2007, eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 24.01.2007 și până la data de 23.01.2008, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cantității de .X. litri alcool etilic denaturat;

- Autorizația de utilizator final nr..X./12.02.2008, eliberată de Direcția generală a finanțelor publice .X., valabilă de la data de 12.02.2008 și până la data de 11.02.2009, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cantității de .X. litri alcool etilic;

- Autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X./30.07.2010, valabilă de la data de 01.08.2010 și până la data de 31.07.2011, autorizație care permitea societății ca în regim suspensiv de la plata accizelor, să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz, produsele accizabile - produse finite constând în alcool etilic (S300), având ca materii prime alcool etilic denaturat (.X.);

- Autorizația de utilizator final nr.RO.X./27.08.2010, eliberată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., valabilă de la data de 10.09.2010 și până la data de 09.09.2011, autorizație care permitea societății să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut la art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cantității de .X. litri alcool etilic denaturat și alte distilate denaturate, cu orice titru (alcool etilic rafinat denaturat);

- Autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X./29.07.2011, valabilă de la data de 01.08.2011 și până la data de 31.07.2012, autorizație care permitea societății să realizeze, în regim suspensiv de accize, a produse accizabile menționate mai jos, pentru care pot fi achiziționate materii prime accizabile precizate în autorizație, respectiv produse finite S300–alcool etilic, având ca materii prime .X.-alcool etilic denaturat.

Prin urmare, organele de control vamal au constatat că în perioada **11.02.2009 – 31.07.2010**, **S.C..X. SRL** nu a deținut nici autorizație de utilizator final și nici autorizație de antrepozit fiscal de producție alcool etilic.

Începând cu data de 11.02.2009, odată cu expirarea valabilității Autorizației de Utilizator Final nr..X./12.02.2008, societatea a efectuat achiziții de alcool tehnic denaturat fără a mai fi în posesia vreunei autorizații de utilizator final sau antrepozit fiscal. Alcoolul tehnic aprovizionat de **S.C..X. SRL** în perioada 01.01.2009-31.07.2010 a fost folosit la fabricarea de aceleași produse alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R.

S-a constatat astfel că, **S.C..X. SRL** a produs și comercializat în perioada **12.02.2009 - 31.07.2010** cantitatea de .X. hectolitri alcool pur de produse accizabile, respectiv *“alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”*, în valoare de .X. lei, în afara unui antrepozit fiscal de producție alcool etilic, organele de control vamal au apreciat că aceste operațiuni pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.296¹ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prejudiciul total adus bugetului de stat prin neplata de către **S.C. .X. ..X. SRL** a accizelor datorate pentru cei .X. hectolitri alcool pur de produse accizabile, produse în afara antrepozitului fiscal de producție alcool etilic este de .X. lei (din care suma .X. lei reprezintă acciza la alcool etilic și .X. lei reprezintă accesorii aferente accizelor).

Prin adresa nr..X./22.05.2012, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., sesizarea penală nr..X./22.05.2012 împreună cu procesul verbal nr..X./22.05.2012, Raportul de inspecție fiscală nr.J-AG .X./X/07.05.2012 și Decizia de impunere nr.J-AG .X./07.05.2012, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.296¹ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. J-AG.X./X/07.05.2012, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.J-AG.X./07.05.2012, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, organele de control vamal au constatat că în speță se ridică problema producerii și comercializării de alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R în afara unui antrepozit fiscal de producție alcool etilic de către **S.C. .X. ..X. SRL**, prejudiciu adus la bugetul de stat pentru neplata accizelor datorate aferente cantității de .X. hectolitri alcool pur de produse accizabile fiind în sumă de .X. lei.

Prin urmare, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *„penalul ține în loc civilul*.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-i tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*, menționând în cuprinsul aceleiași decizii faptul că *“pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*,

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Sesizarea penală nr..X./22.05.2012, unde se precizează că **S.C .X. SRL**, în perioada verificată, a produs și comercializat alcool etilic reactiv P.A de tip R și alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R, în afara unui antrepozit fiscal de producție alcool etilic.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații

similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de control vamal au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19, alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214, alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pct.10.1 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, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213, alin.\(1\) din Codul de procedură fiscală](#), numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

În baza celor precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de .X. lei, din care accize în quantum de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.**

În funcție de soluția pronunțată cu caracter definitiv pe latură penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii, în temeiul art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei accesorii aferente accizelor

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru “alcoolul etilic reactiv p.a de tip R și alcoolul etilic absolut reactiv p.a de tip R” aferent perioadei 01.01.2007 – 11.02.2009 și respectiv 01.08.2010 – 31.07.2011 în condițiile în care produsele fabricate nu au fost comercializate către societăți comerciale deținătoare a unor autorizații de utilizatori finali, iar produsele nu au fost livrate în regim suspensiv de la plata accizelor, pe bază de documente administrative de însoțire conform prevederilor legale.

În fapt, din actele existente la dosarul cauzei se reține că **S.C. .X. SRL** a produs și comercializat în perioada 01.01.2007 – 11.02.2009 și respectiv 01.08.2010 – 31.07.2011 următoarele două produse accizabile:

- produsul **“alcool etilic reactiv P.A de tip R”**, reprezintă un **“alcool etilic rafinat, cu aspect limpede, incolor, miros caracteristic, corpuri străine lipsă, cu o concentrație alcoolică la 20⁰C de 96,05% alcool în volume și cu un conținut de alcooli superiori (alcool izobutilic) de 0,5 g/hl a.a”**

- produsul **“alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”**, reprezintă un **“alcool etilic absolut, cu aspect limpede, incolor, miros caracteristic, corpuri străine lipsă, cu o concentrație alcoolică la 20⁰C de 99,74% alcool în volume și cu un conținut de alcooli superiori (alcool izobutilic) de 0,4 g/hl a.a”**

S.C. .X. SRL a obținut prin adresa nr..“încadrarea tarifară a produselor finite”, iar prin adresa Direcției Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale .X. nr..

“încadrarea în nomenclatorul codurilor de produse accizabile” a produselor finite fabricate, după cum urmează:

- **produsul alcool etilic reactiv P.A de tip R**”, care se obține prin eliminarea din alcoolul etilic a aldehydelor, aminelor și a altor impurități acide”, **din punct de vedere al încadrării tarifare “se clasifică la codul tarifar 2207.10.00**, la prezentarea în recipiente de orice capacitate”, iar **“din punct de vedere al codului de produs”** în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3661/2008 **se încadrează în categoria produselor accizabile cu codul S – alcool etilic și spirtoase, codul produsului S300 – alcool etilic”**.

- **produsul “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”**, care se obține prin anhidrizarea alcoolului etilic și o distilare pentru îndepărtarea suspensiilor mecanice, **se clasifică la subpoziția 2207.10.00**, la prezentarea în recipiente de orice capacitate”, iar **“din punct de vedere al codului de produs”** în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3661/2008 **se încadrează în categoria produselor accizabile cu codul S – alcool etilic și spirtoase, codul produsului S300 – alcool etilic”**.

Totodată, s-a constatat că **S.C. .X. SRL** a vândut produsele accizabile **“alcool etilic reactiv P.A de tip R”** și **“alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”** unor agenți economici fără ca aceștia să fie autorizați în calitate de utilizatori finali și fără a expedia în regim suspensiv produsele accizabile pe baza de documente administrative de însoțire. -

S.C. .X. SRL a produs și eliberat în consum produsele accizabile *“alcool etilic reactiv P.A de tip R”* și *“alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”*, fără a include în prețul mărfii și contravaloarea accizelor datorate pentru alcoolul etilic și pe cale de consecință fără a plăti pentru perioada verificată accizele datorate bugetului de stat.

Prin urmare, prin Decizia de impunere nr.J-AG .X./07.05.2012 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr.J-AG .X./X/07.05.2012, au fost stabilite în sarcina contestatoarei pentru perioada 01.01.2007 – 11.02.2009 și respectiv 01.08.2010 – 31.07.2011 obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat în cuantum de .X. lei, din care: accize în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei .

În drept, pentru stabilirea calității de plătitor de accize a **S.C. .X. SRL** pentru perioada 01.01.2007 – 11.02.2009 s-au avut în vedere următoarele prevederi legislative:

Art.162 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“ Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:

[...]

e) alcool etilic;

[...]”

Art.163 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“ În înțelesul prezentului titlu, se vor folosi următoarele definiții:

*a) **produsele accizabile** sunt produsele prevăzute la [art. 162](#);*

b) producția de produse accizabile reprezintă orice operațiune prin care aceste produse sunt fabricate, procesate sau modificate sub orice formă;

*c) **antrepozitul fiscal** este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu și de norme;*

d) antrepozitul vamal este locul aprobat de autoritatea vamală, conform [Legii nr. 86/2006](#) privind Codul vamal al României;

*e) **antrepozitarul autorizat** este persoana fizică sau juridică autorizată de autoritatea fiscală competentă, în exercitarea activității acesteia, să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse accizabile într-un antrepozit fiscal;*

*f) **regimul suspensiv** este regimul fiscal conform căruia plata accizelor este suspendată pe perioada producerii, transformării, deținerii și deplasării produselor;*

*g) **documentul administrativ de însoțire a mărfii - DAI** este documentul care trebuie folosit la mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv [...].”*

Potrivit acestor prevederi legale se reține că antrepozitarul autorizat este persoana fizică sau juridică autorizată de autoritatea fiscală competentă să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse accizabile într-un antrepozit fiscal, iar regimul suspensiv este regimul fiscal prin care plata accizelor poate fi suspendată pe perioada producerii, transformării,

deținerii și deplasării produselor în condițiile folosirii documentului administrativ de însoțire a mărfii.

ART.166 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“Eliberarea pentru consum

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

a) orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv;

b) orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv;

c) orice import, inclusiv ocazional, de produse accizabile - cu excepția energiei electrice, gazului natural, cărbunelui și cocsului -, dacă produsele accizabile nu sunt plasate în regim suspensiv;

d) utilizarea de produse accizabile în interiorul antrepozitului fiscal altfel decât ca materie primă;

e) orice deținere în afara regimului suspensiv a produselor accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare, în conformitate cu prezentul titlu; [...]”

Art.168 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **în vigoare la 01.01.2007:**

“(1) Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal”;

(2) Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită”.

Totodată, pct.3 din Normele metodologice pentru aplicarea art.168 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare la 01.01.2007, stipulează că:

“În afara antrepozitului fiscal pot fi deținute numai produsele accizabile pentru care acciza a fost plătită, iar prin circuitul economic, se poate face dovada că provin de la un antrepozitar autorizat, de la un operator înregistrat, de la un operator neînregistrat sau de la un importator “.

Art.173 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“ Alcool etilic

(1) În înțelesul prezentului titlu, alcool etilic reprezintă:

a) toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208, chiar atunci când aceste produse fac parte dintr-un produs încadrat la alt capitol al Nomenclaturii combinate”.

Art.178 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“Reguli generale

(1) Producția și/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost plătită, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal.

(2) Un antrepozit fiscal poate fi folosit numai pentru producerea și/sau depozitarea de produse accizabile.

(3) Antrepozitul fiscal nu poate fi folosit pentru vânzarea cu amănuntul a produselor accizabile.

(4) Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada plății accizelor, atrage plata acestora. [...]”.

De asemenea, potrivit art.186 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Pe durata deplasării unui produs accizabil, **acciza se suspendă dacă sunt satisfăcute următoarele cerințe:**

a) deplasarea are loc între:

1. două antrepozite fiscale;

2. un antrepozit fiscal și un operator înregistrat;

3. un antrepozit fiscal și un operator neînregistrat;

b) produsul este însoțit de minimum 3 exemplare ale unui document administrativ de însoțire, care satisface cerințele prevăzute în norme;

c) ambalajul în care este deplasat produsul are la exterior marcaje care identifică tipul și cantitatea produsului aflat în interior;

d) containerul în care este deplasat produsul este sigilat corespunzător, conform prevederilor din norme;

e) autoritatea fiscală competentă a primit garanția pentru plata accizelor aferente produsului”.

În conformitate cu prevederile art.187 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“ (1) Deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv este permisă numai atunci când este însoțită de documentul administrativ de însoțire. Modelul documentului administrativ de însoțire va fi prevăzut în norme”.

Potrivit art.189 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, conform căruia: *“În cazul oricărei abateri de la cerințele prevăzute la art.186 -188, acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil”.*

De asemenea, în conformitate cu art.192 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“(1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România.

(2) Un produs accizabil este eliberat pentru consum în România, în condițiile prevăzute la [art. 166](#).

Art.193 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, stipulează că:

“ Plata accizelor la bugetul de stat

(1) Accizele sunt venituri la bugetul de stat. Termenul de plată a accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă”.

Art.194 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, precizează că:

“(4) În situațiile prevăzute la [art. 166](#) alin. (1) lit. b) și e), trebuie să se depună imediat o declarație de accize la autoritatea fiscală competentă și, prin derogare de la prevederile [art. 193](#), acciza se plătește în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care a fost depusă declarația”.

Art.195 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, prevede că:

“ (2) Toate transporturile de produse accizabile sunt însoțite de un document, astfel:

a) mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv este însoțită de documentul administrativ de însoțire;

b) mișcarea produselor accizabile eliberate pentru consum este însoțită de factura ce va reflecta cuantumul accizei, modelul acesteia fiind precizat în norme;

c) transportul de produse accizabile, când acciza a fost plătită, este însoțit de factură sau aviz de însoțire, precum și de documentul de însoțire simplificat, după caz”.

Pct.19 alin.(2) din Normele metodologice pentru aplicarea art.195 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare la 01.01.2007, stipulează că:

“(2) Pentru livrările de produse accizabile efectuate din antrepozitele fiscale, cu excepția livrărilor în regim suspensiv, factura trebuie să cuprindă distinct valoarea accizei pentru fiecare produs sau, dacă nu se datorează accize în urma unei scutiri, mențiunea "scutit de accize".

Potrivit prevederilor art.200 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2009: “Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art.162, atunci când sunt: [...],

b) denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman;

[...].”

În conformitate cu prevederile pct.22 alin.(5) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.01.2009: “În cazul scutirii prevăzute la art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin consum uman se înțelege consum uman alimentar”, iar alin.(10) al aceluiași articol, la aceeași dată prevedea că:

“În toate situațiile prevăzute la art.200 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozit fiscal”.

De asemenea, pct.22 alin.(13) lit.a) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“Scutirea se acordă direct pentru:

b) situațiile prevăzute la art.200 alin.(1) lit.a), b), d) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Începând cu data de 22.12.2008, odată cu intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.1618/04.12.2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevederile pct.22 alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, Titlul VII, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, s-au modificat în sensul că, **scutirea pentru alcoolul etilic “denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman”, prevăzută la lit.b) a art.200 din Legea nr.571/2003, se acordă numai antrepozitarului autorizat care funcționează în sistem integrat.**

Astfel, lit.b) a art.200 din Legea nr.571/2003 a fost eliminată de la pct.22 alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, căpătând următoarea formă:

“(13) Scutirea se acordă direct:

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

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 altor produse alcoolice de către antrepozitar, pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.”

În conformitate cu prevederile pct.22 alin.(14) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **“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”.**

Potrivit prevederilor pct.22 alin.(21) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate Hotărârea

Guvernului nr.44/2004: **“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”.**

Totodată, pct.22 alin.(33) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate Hotărârea Guvernului nr.44/2004, stipulează:

“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”.

La stabilirea calității de plătitor de accize a S.C. .X. SRL pentru perioada 01.08.2010 – 31.07.2011, în speță devin incidente următoarele prevederi legislative:

Art.206 ^2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“ Sfera de aplicare

Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

a) alcool și băuturi alcoolice;

b) tutun prelucrat;

c) produse energetice și electricitate”.

Art.206^3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ Definiții

În înțelesul prezentului capitol, se vor folosi următoarele definiții:

1. produsele accizabile sunt produsele prevăzute la art.206^2, supuse reglementărilor privind accizele potrivit prezentului capitol;

2. producția de produse accizabile reprezintă orice operațiune prin care aceste produse sunt fabricate, procesate sau transformate sub orice formă;

3. antrepozitarul autorizat este persoana fizică sau juridică autorizată de autoritatea competentă, în cadrul activității sale, să producă, să transforme, să

dețină, să primească sau să expedieze produse accizabile în regim suspensiv de accize într-un antrepozit fiscal;

4. antrepozitul fiscal este locul în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, în condițiile prevăzute de prezentul capitol și de normele metodologice;[..]

11. regim suspensiv de accize înseamnă un regim fiscal aplicat producerii, transformării, deținerii sau deplasării de produse accizabile care nu fac obiectul unei proceduri ori al unui regim vamal suspensiv, accizele fiind suspendate;[..]

15. codul NC reprezintă poziția tarifară, subpoziția tarifară sau codul tarifar, așa cum este prevăzută/prevăzut în Regulamentul CE nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, în vigoare de la 19 octombrie 1992, iar în cazul produselor energetice, în vigoare de la 1 ianuarie 2002. Ori de câte ori intervin modificări în nomenclatura combinată a Tarifului vamal comun, corespondența dintre codurile NC prevăzute în prezentul capitol și noile coduri NC se va realiza potrivit prevederilor din normele metodologice;

16. supraveghere fiscală reprezintă orice acțiune sau procedură de intervenție a autorității competente pentru prevenirea, combaterea și sancționarea fraudei fiscale”.

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

“ Exigibilitatea

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

Potrivit art.206⁷, alin.(1), alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“Eliberarea pentru consum

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

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

b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol;

c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;[..]

(4) Nu se consideră eliberare pentru consum mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal, în condițiile prevăzute în secțiunea a 9-a din prezentul capitol și conform prevederilor din normele metodologice , către:

a) un alt antrepozit fiscal în România sau în alt stat membru;

b) un destinatar înregistrat din alt stat membru;

c) un teritoriu din afara teritoriului comunitar [...]

(7) În cazul unui produs accizabil care are dreptul de a fi scutit de accize, utilizarea în orice scop care nu este în conformitate cu scutirea este considerată eliberare pentru consum”.

Conform art. 206¹⁴, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“Alcool etilic

(1) În înțelesul prezentului capitol, alcool etilic reprezintă:

a) toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208, chiar atunci când aceste produse fac parte dintr-un produs încadrat la alt capitol al nomenclurii combinate”.

Art. 206²¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Reguli generale

(1) Producția și transformarea produselor accizabile trebuie realizate într-un antrepozit fiscal.[...]

(7) Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada perceperii accizelor, atrage plata acestora.

[...]

(9) Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal.

(10) Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută”.

Referitor la deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv de accize, art.206³⁰, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(2) Produsele accizabile pot fi deplasate în regim suspensiv de accize pe teritoriul Comunității, inclusiv dacă produsele sunt deplasate via o țară terță sau un teritoriu terț:

a) de la un antrepozit fiscal la:

1. un alt antrepozit fiscal;

2. un destinatar înregistrat;

3. un loc de unde produsele accizabile părăsesc teritoriul Comunității, în sensul [art. 206³⁴](#) alin. (1);

4. un destinatar în sensul [art. 206⁵⁶](#) alin. (1), în cazul în care produsele sunt expediate din alt stat membru”

Referitor la Documentul administrativ electronic art. 206³¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ Deplasarea intracomunitară de produse accizabile este considerată ca având loc în regim suspensiv de accize doar dacă este acoperită de un document administrativ electronic procesat, în conformitate cu alin. (2) și (3)”.

În acest sens, pct.91 alin.8) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206³¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv de accize trebuie să fie însoțită de un exemplar tipărit al documentului administrativ electronic, al cărui model este prevăzut în anexa nr. 40”.

Plata accizelor la bugetul de stat este reglementată de prevederile art.206⁵¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(1) Accizele sunt venituri la bugetul de stat. Termenul de plată a accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care accizele devin exigibile, cu excepția cazurilor pentru care prezentul capitol prevede în mod expres alt termen de plată. [...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), orice persoană aflată în una dintre situațiile prevăzute la [art. 206⁷](#) alin. (7), (8) și (9) are obligația de a plăti accizele în termen de 5 zile de la data la care au devenit exigibile”.

Referitor la depunerea declarațiilor de accize art.206⁵² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ (1) Orice plătitor de accize prevăzut la prezentul capitol are obligația de a depune lunar la autoritatea competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă.

[...]

(3) Declarațiile de accize se depun la autoritatea competentă, de către plătitorii de accize, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă declarația.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (3), orice persoană aflată în una dintre situațiile prevăzute la [art. 206⁷](#) alin. (7), (8) și (9) are obligația de a depune imediat o declarație de accize la autoritatea competentă.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), în situațiile prevăzute la [art. 206⁷](#) alin. (1) lit. b) și c) trebuie să se depună imediat o declarație de accize la autoritatea fiscală competentă și, prin derogare de la [art. 206⁵¹](#), acciza se plătește în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care a fost depusă declarația”.

Totodată, pct.107 alin.(2) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206⁵³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Pentru livrările de produse accizabile efectuate din antrepozitele fiscale, cu excepția livrărilor în regim suspensiv de accize, factura trebuie să cuprindă distinct valoarea accizei pentru fiecare produs sau, dacă nu se datorează accize în urma unei exceptări/scutiri, mențiunea <<exceptat/scutit de accize>>”.

Referitor la scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice, art.206⁵⁸, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ 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”

În acest sens, pct.111 alin.(6), alin.(10), alin.(13, alin.(16), alin.(17), alin.(34), alin.(35), alin.(36), alin.(37) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(6) În înțelesul prezentelor norme metodologice, prin consum uman se înțelege consum uman alimentar.[...]

(10) Antrepozitarul autorizat pentru producție de alcool etilic - materie primă - poate livra alcool etilic denaturat către operatori economici, alții decât utilizatorii finali, numai dacă alcoolul este îmbuteliat în butelii destinate comercializării cu amănuntul.[...]

(13) În toate situațiile prevăzute la [art. 206⁵⁸](#) alin. (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozit fiscal. [...]

(16) Scutirea se acordă direct:

a) în situațiile prevăzute la [art. 206⁵⁸](#) alin. (1) lit. d), f), g) și h) din Codul fiscal;

b) în situațiile prevăzute la [art. 206⁵⁸](#) 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.

(17) 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. [...]

(34) În toate situațiile de scutire directă, livrarea produselor se face la prețuri fără accize, iar deplasarea acestora este obligatoriu însoțită de exemplarul tipărit al documentului administrativ electronic, prevăzut la pct. 91.

(35) La sosirea produsului la operatorul economic utilizator, acesta trebuie să înainteze în sistemul informatizat raportul de primire, potrivit procedurii de la pct.

93, și are obligația deținerii produselor maximum 48 de ore pentru un posibil control din partea autorității vamale teritoriale.

(36) În situația în care nu se respectă prevederile alin. (34) și (35), operațiunea respectivă se consideră eliberare pentru consum și după expirarea termenului de 5 zile acciza devine exigibilă.

(37) În situațiile prevăzute la [art. 206⁵⁸](#) alin. (1) lit. a), b), c), e) și i) din Codul fiscal, scutirea se acordă indirect. Livrarea produselor se face la prețuri cu accize, urmând ca operatorii economici utilizatori să solicite compensarea/restituirea accizelor, potrivit prevederilor [Codului de procedură fiscală](#)”.

Din actele existente la dosarul cauzei se reține că **S.C. .X. SRL** a produs și comercializat în perioada 01.01.2007 – 11.02.2009 și respectiv 01.08.2010 – 31.07.2011 produsele “**alcool etilic reactiv P.A de tip R**” și “**alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R**”, care conform clasificării tarifare aferente codului NC:2207.10.00 din Nomenclatura Combinată a mărfurilor, reprezintă un “**alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minim 80% vol**, adică produse accizabile conform prevederilor art.162 coroborate cu art.173 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2007 – 31.03.2010, respectiv conform prevederilor art.206², coroborate cu art.206¹⁴, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.04.2010.

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, se reține că **S.C. .X. SRL** nu a respectat condițiile necesare scutirii de la plata accizelor a produselor “**alcool etilic reactiv P.A de tip R**” și “**alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R**, respectiv: vânzarea produselor accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor, pe baza de document administrativ de însoțire (D.A.I) unor agenți economici autorizați în calitate de utilizator final.

Potrivit art.163 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil pentru perioada 01.01.2007 – 11.02.2009, “**Documentul administrativ de însoțire este documentul care trebuie folosit la mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv**”, coroborat cu 206³¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil pentru perioada 01.08.2010 – 31.07.2011:

“Deplasarea intracomunitară de produse accizabile este considerată ca având loc în regim suspensiv de accize doar dacă este acoperită de un document administrativ electronic procesat, în conformitate cu alin. (2) și (3)”.

Neutilizarea documentului administrativ de însoțire la livrarea produselor accizabile în regim suspensiv, **care constituie o condiție obligatorie**, a determinat plata accizelor la bugetul de stat.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în perioada 01.01.2007 – 31.07.2011, **S.C. .X. SRL** nu a întocmit și depus la Direcția generală a finanțelor publice .X. și ulterior la Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale .X. niciun document administrativ de însoțire pentru livrarea în regim suspensiv a produselor accizabile fabricate și expediate în regim de scutire de la plata accizelor.

Acest fapt a fost confirmat de domnul .X. prin Nota explicativă din data de 03.04.2012, unde la întrebarea organelor de control vamal, a răspuns: “În perioada 01.01.2007 – 31.07.2010 nu au fost întocmite D.A.I. pentru livrarea produselor fabricate, dar începând cu 01.08.2010 am întocmit D.A.I. de la antrepozitul .X. SRL la utilizatorul final .X. SRL”, așa cum rezultă la pag.30 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012.

Totodată, se reține că la întrebarea organului de control vamal “Cum vă explicați astfel livrarea produsului finit “alcool etilic” în regim suspensiv, fără ca această livrare să fie condiționată de existența documentului administrativ de însoțire?”, domnul .X. a răspuns: “Firmele beneficiare nu au solicitat livrarea cu D.A.I. a produselor fabricate și vândute de S.C .X. SRL. Nu am avut cunoștință despre obligativitatea întocmirii de D.A.I.”, așa cum rezultă la pag.31 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012.

La emiterea facturilor privind livrarea produselor fabricate de **S.C. .X. SRL** nu au fost avute în vedere dispozițiile pct.107 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.206⁵³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în sensul că pentru livrările de produse accizabile efectuate din antrepozitele fiscale, cu excepția livrărilor în regim suspensiv de accize, factura trebuie să cuprindă distinct valoarea accizei pentru fiecare produs sau, dacă nu se datorează accize în urma unei exceptări/scutiri, mențiunea “exceptat/scutit de accize”.

Ca urmare acestui fapt, acciza a devenit exigibilă în termen de 5 zile de la data emiterii facturilor de vânzare-cumpărare a produselor accizabile, **“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”**.

Totodată, se reține că începând cu data de 22.12.2008, S.C. .X. SRL trebuia să vândă produsele finite rezultate în urma procesului de producție la prețuri cu accize, conform prevederilor pct.(22), alin.(33) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de control vamal au stabilit că **S.C. .X. SRL** datorează accize pentru cantitatea de 1.997,36 hl alcool pur, **“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”** eliberată în consum în perioada 01.01.2007 – 11.02.2009 și respectiv 01.08.2010 – 31.07.2011, unor societăți comerciale care nu au fost autorizate în calitate de utilizatori finali și fără ca livrarea produselor accizabile să fie efectuată în regim suspensiv de accize pe baza de documente administrative de însoțire.

Pentru perioada 01.01.2007- 11.02.2009, conform art.189 alin.(1) și art.192 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, acciza devenind exigibilă în termen de 5 zile de la data emiterii facturilor de vânzare-cumpărare a alcoolului etilic, potrivit prevederilor pct.(22) alin.(25) din Normele metodologice pentru aplicarea art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.08.2010 - 31.07.2011, conform art.206⁶, alin.(1), art.206⁷, alin.(1), lit.a) și art.206⁹, alin.(1), lit.a), pct.1 și pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, acciza devenind exigibilă în termen de 5 zile de la data emiterii facturilor de vânzare-cumpărare a alcoolului etilic, potrivit prevederilor pct.(111) alin.(36) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, **S.C. .X. SRL** avea obligația plății accizelor aferente produselor accizabile **“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”** comercializată în perioada 01.01.2007 –

11.02.2009 și 01.08.2010 – 31.07.2011 unor societăți comerciale care nu aveau calitatea de utilizatori finali și fără utilizarea documentelor administrative de însoțire a mărfurilor.

Afirmația contestatoarei referitoare la faptul că produsele societății îndeplinesc criteriul prevăzut de art.206⁵⁸, lit.a), lit.b) nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât alcoolul etilic denaturat achiziționat de **S.C. .X. SRL a fost denaturat cu “alcooli superiori în cantitate de 0,4 Kg/1000 litri”, conform punctului 111, alin.(3), lit.b), pct.1 din Normele metodologice pentru aplicarea art.206⁵⁸ din Codul fiscal, nefiind denaturat complet cu substanțele prevăzute la pct.111, alin.(2) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206⁵⁸ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:**

“(2) În cazul României, produsele admise a fi utilizate pentru denaturarea completă a alcoolului, la un hectolitru de alcool pur, sunt:

a) 1 gram de benzoat de denatoniu;

b) 2 litri de metiletilcetonă (butanonă); și

c) 0,2 grame de albastru de metilen”, aplicabil pentru perioada 01.08.2010-31.07.2011.

Mai mult, susținerea contestatoarei că scutirea de la plata accizei apare având în vedere calitatea de produs finit denaturat, nedestinat consumului uman nu poate fi avută în vedere, ținând cont de cele reținute mai sus, precum și de constatările rezultate în urma controalelor încrucișate efectuate de către structurile de inspecție fiscală din cadrul direcțiilor județene pentru accize și operațiuni vamale și a municipiului .X. la diverși clienți ai **S.C. .X. SRL** cărora le-au vândut produsele fabricate, de unde rezultă:

- Produsele accizabile *“alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”* reprezintă conform clasificării tarifare a Autorității Naționale a Vămilelor – Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal nr..*X./X./25.01.2010 un alcool etilic nedenaturat;*

- În anumite cazuri, acest alcool a fost utilizat pentru consum uman, și în scop alimentar, având următoarele întrebuințări: pentru testarea rețetei de sirop în cazul fabricării prăjiturilor și biscuiților, în procesul tehnologic de fabricare a înghețatei, în procesul tehnologic de fabricare a pâinii, pentru pulverizarea în pungile de ambalat pâinea în scopul măririi termenelor de valabilitate la produsele de panificație, la fabricarea vitaminelor, în procesul tehnologic de producere și testare a apei minerale etc.

- Produsele accizabile “alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A. de tip R” fabricate și comercializate de S.C .X. SRL nu au fost vândute unor societăți comerciale deținătoare a unor autorizații de utilizatori finali care să necesite prin obiectul lor de activitate consumul de produse alcoolice care nu sunt destinate consumului uman, iar mărfurile accizabile nu au fost livrate pe bază de documente administrative de însoțire acestor utilizatori finali.

- În cea mai mare parte a controalelor încrucișate efectuate a rezultat faptul că produsele accizabile “alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R au fost destinate revânzării în scopuri comerciale și nicidecum folosite de societăți comerciale autorizate în calitate de utilizatori finali, care în activitatea de producție să necesite consumul de produse alcoolice care nu sunt destinate consumului uman.

De asemenea, structurile de inspecție fiscală din țară au pus la dispoziția organelor de control vamal documentele ce au însoțit în perioada 2007 -2011 livrările de alcool etilic, respectiv Certificate de conformitate, Buletine de analiză și Rapoarte de Încercări, din care au reieșit faptul că produsele “**alcool etilic reactiv P.A de tip R**” și “**alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R**” nu și-au modificat nici concentrația alcoolică și nici caracteristicile fizico-chimice de-a lungul anilor.

Rezultă așadar că pentru stabilirea situației fiscale a contribuabilului, organele de control vamal au avut în vedere dispozițiile art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”.**

Referitor la motivația contestatoarei că “*organele de control au conchis că societatea trebuia să adauge acciza la prețul de vânzare al produsului finit “alcool etilic reactiv P.A de tip R” și “alcool etilic absolut reactiv P.A de tip R”,*

deși acesta nu era supus regimului de accizare, nefiind destinat consumului uman”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere pct.107 alin.(2) din Normele metodologice pentru aplicarea art.206⁵³ din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru livrările de produse accizabile efectuate din antrepozitele fiscale, cu excepția livrărilor în regim suspensiv de accize, factura trebuie să cuprindă distinct valoarea accizei pentru fiecare produs sau, dacă nu se datorează accize în urma unei exceptări/scutiri, mențiunea <<exceptat/scutit de accize>>”.

Ținând cont de această prevedere legală, **atâta timp cât S.C. .X. SRL nu a efectuat livrările de produse accizabile în regim suspensiv pe bază de documente administrative de însoțire, era obligatoriu ca factura de vânzare-cumpărare a produselor accizabile eliberate în consum din antrepozitul fiscal să cuprindă distinct valoarea accizei datorate.**

Mai mult, se reține că în urma verificării declarațiilor fiscale depuse la organul fiscal teritorial, din Fișa sintetică totală emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. la data de 05.10.2011, rezultă că **S.C. .X. SRL a fost înregistrată ca plătitoare de accize începând cu data de 01.02.2010, iar în perioada 01.01.2007 – 25.09.2011 nu a achitat accize pentru alcool etilic.**

Referitor la afirmația contestatoarei privind D.A.I. că “aceste documente sunt specifice tranzitului alcoolului etilic în forma pură sau denaturat, în formă de materie primă, în privința acestora existând o procedura de deschidere și închidere ce se poate face numai de către persoane autorizate (antrepozitari și utilizatori) și nu față de diverși clienți ce nu au legătură cu activitatea de procesare a alcoolului etilic”, nu are relevanță având în vedere următoarele considerente:

Obligativitatea întocmirii de D.A.I. la deplasarea oricărui produs accizabil în regim suspensiv de acciză, indiferent de natura produsului accizabil prevăzut la art.162 din Codul fiscal și ulterior la art.206² din Codul fiscal, rezultă din prevederile art.195 alin.(2), lit.a) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2007 -31.03.2010, unde se precizează: “*Toate transporturile de produse accizabile sunt însoțite de un document, astfel:*

*a) mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv este însoțită de documentul administrativ de însoțire”, iar ulterior art.206³¹, alin.(1) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.04.2010, stipula că: “**Deplasarea intracomunitară de produse accizabile este considerată ca având loc în regim suspensiv de accize doar dacă este acoperită de un document administrativ electronic procesat, în conformitate cu alin. (2) și (3)**”.*

Referitor la susținerea contestatoarei că *“utilizatorul final reprezintă în fapt un procesator final, respectiv ultimul care aplică unui alcool etilic procese tehnologice și care realizează un produs finit”*, precizăm că în conformitate cu prevederile art.206²¹, alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“Producția și transformarea produselor accizabile trebuie realizate într-un antrepozit fiscal”*, iar în conformitate cu dispozițiile art.206²¹, alin.(9) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la regulile generale privind regimul de antrepozitare: *“Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal”*, deci **utilizatorul final nu poate fi persoana care realizează un produs accizabil** .

Față de cele reținute mai sus, în conformitate cu dispozițiile 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.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând accize alcool etilic aferente perioadei 01.01.2007 – 11.02.2009 și 01.08.2010 – 31.07.2011.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente accizelor stabilite pentru perioada 01.01.2007 – 11.02.2009 și 01.08.2010 – 31.07.2011 se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii in raport cu debitul, iar conform principiului de drept *accessorium sequitur principare*, masurile accesorii urmeaza principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiată și pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește motivația contestatoarei referitoare la faptul că *“potrivit art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, diferențele suplimentare de creanțe fiscale se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii inclusiv, respectiv după emiterea deciziei de impunere și nu*

pentru perioade anterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât termenul de plată nu reprezintă un termen de scadență a creanței fiscale ci reprezintă un termen în care societatea are obligația să achite obligațiile fiscale fără a se declanșa procedurile de executare, societatea făcând astfel confuzie între scadența unei obligații bugetare stabilite de lege și termenul de plată.

Se reține că termenul de plată este acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor, iar neachitarea acestora atrage executarea silită, în timp ce depășirea termenului de scadență atrage plata dobânzilor prevăzute și calculate conform art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că termenul de scadență nu se confundă cu termenul de plată care reprezintă termenul până la care contribuabilul trebuie să achite suma respectivă și care este eșalonat în funcție de data comunicării, spre deosebire de data scadență, care este stabilită în raport cu norma juridică încâlcă și cu natura impunerii.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3), 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) și pct.10.1 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, se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C .X. SRL SRL împotriva *Deciziei de impunere nr.J-AG.X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală*, emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei accize alcool etilic;**
- **.X. lei accesorii aferente accizelor**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a

determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de control vamal, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pe latura penală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.J - AG .X./07.05.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.J - AG .X./X/07.05.2012, întocmit de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei accesorii aferente accizelor.

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

DIRECTOR GENERAL ,

X