



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. 5 / 2013

privind soluționarea contestației depusă de

SC .X. .X. SRL din județul .X.,

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.907612/23.10.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr..X./18.10.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.907612/23.10.2012 asupra contestației formulată de **SC .X. .X. SRL**, cu sediul în localitatea X nr.X, județul .X., CUI .X..

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-BH .X./06.09.2012 emisă de DRAOV .X. și privește suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei accize alcool etilic denaturat,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare având în vedere că Decizia nr.R-BH .X./06.09.2012 a fost comunicată societății în data de 10.09.2012, data poștei, iar contestația a fost înregistrată la Agenția Națională de Administrare

Fiscală în data de 04.10.2012 sub numărul .X., conform ștampilei registraturii aplicată 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 **SC .X. .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată societatea solicită admiterea pentru suma totală de .X. lei și înlăturarea obligațiilor suplimentare de plată ca nelegal stabilite pentru următoarele considerente :

În perioada 26.04.2011 – 25.05.2011 societatea a solicitat DJAOV .X. asigurarea supravegherii fiscale pentru cantități diferite de alcool etilic și tehnic. Cererile, care au fost înaintate autorității vamale cu respectarea prevederilor legale, nu au fost soluționate iar autoritatea vamală a refuzat să desemneze reprezentanți la operațiunea de denaturare, fapt pentru care au fost sesizate organele de urmărire penală.

În Ordonanța Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. din 27.01.2012, dată în dosarul nr..X./P/2011, s-a reținut că autoritatea vamală DJAOV .X. ar fi aprobat tacit cererile de denaturare a alcoolului etilic și, pe cale de consecință, operațiunea de denaturare a fost efectuată legal în lipsa reprezentanților care nu au fost delegați de către autoritatea vamală.

În consecință, potrivit Ordonanței Parchetului de pe lângă judecătoria .X., autoritatea vamală teritorială confirmă incidența dispozițiilor art.7 alin.1) lit.a) din OUG nr.27/2003 privind aprobarea tacită, față de care societatea consideră că a denaturat legal cantitatea de .X. litri alcool etilic de 96,02% și .X. litri de alcool tehnic de 01,02%.

Societatea, în calitate de utilizator final a deținut produsele denaturate cu respectarea termenului de maximum 48 de ore, așa cum este prevăzut de HG nr.44/2004, pentru un posibil control al autorității vamale teritoriale.

Legiuitorul a folosit termenul „maximum” ce nu poate fi înțeles decât în sensul existenței unei limite superioare de timp, peste care nu se poate trece și aceasta îi este atribuită și revine destinatarului SC .X. .X. SRL ca obligație de a deține produsul denaturat maximum 48 de ore. În ceea ce privește controlul pe care îl poate face autoritatea vamală asupra produselor ajunse la destinație, acesta este limitat la asigurarea că produsele au fost primite.

Operațiunile de denaturare au fost verificate de autoritatea vamală în aplicația EMCS-RO, care le-a validat, legalitatea efectuării lor fiind conferită de atribuirea codurilor de referință unice astfel că lucrătorul vamal și-a îndeplinit obligațiile în mai puțin de 48 de ore, față de care destinatarul produselor SC .X. SRL a respectat obligația de a completa raportul de primire și, pe cale de consecință, nu trebuia și nu le mai putea păstra după primirea raportului din partea autorității vamale, care reprezintă dovada realizării controlului de aceasta din urmă.

Denaturarea cantității de .X. litri alcool etilic s-a efectuat legal, în baza unui titlu executoriu – Ordonanța Președințială nr..X./20.12.2011 a Judecătorei .X., iar autoritatea vamală nu a deținut la data de 24.01.2012 o decizie de suspendare a procedurii de executare silită, aceasta fiind solicitată ulterior realizării operațiunii de denaturare, respectiv la 14.02.2012. Cantitatea totală denaturată a făcut obiectul cererilor înaintate de agentul economic, conform prevederilor legale, care nu au fost soluționate de autoritatea vamală, astfel că s-a apreciat aprobarea tacită a acestora în baza OUG nr.27/2003.

Societatea susține că titlul executoriu, respectiv Ordonanța Președințială nr..X./20.12.2011 a Judecătorei .X. s-a obținut sub durată valabilității autorizației de antrepozit fiscal întrucât, deși autorizația a fost revocată prin Decizia nr..X./30.06.2011, efectele juridice ale acestei decizii au fost suspendate de drept pe perioada soluționării contestației înregistrată la Ministerul Finanțelor sub nr..X./03.08.2011.

La data efectuării inspecției fiscale și emiterii deciziei de impunere nr.R-BH .X./06.09.2012, contestată, Decizia nr..X./30.06.2011 de revocare a autorizației de antrepozit fiscal era suspendată, astfel că aspectul de fapt al depozitării produsului accizabil într-un antrepozit fiscal pentru care s-a revocat ori s-a anulat autorizația nu poate fi legal reținut, situație față de care este necesar a se dispune suspendarea soluționării contestației până la soluționarea irevocabilă a dosarului nr..X./35/2011 aflat pe rolul Curții de Apel .X..

Cu privire la dobânzile și majorările de întârziere calculate potrivit principiului „accessorium sequitur principale” ca urmare a anulării obligației principale de plată a accizelor, se impune și anularea accesoriilor.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 06.09.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.R-BH .X./06.09.2012, contestată, organele vamale din cadrul DRAOV .X. au constatat următoarele :

In cursul lunii mai 2011 societatea a efectuat, în antrepozitul fiscal, un număr de cinci operațiuni de denaturare fără prezența autorității vamale

teritoriale. Produsele denaturate, respectiv cantitatea de .X. litri alcool etilic 96,02% și .X. litri alcool tehnic 91.02% au fost livrate utilizatorului final SC .X. .X. SRL, însoțite de documentul administrativ electronic.

Societatea a prelucrat cantitatea de .X. litri alcool etilic denaturat 96,02% fără a respecta termenul legal de 48 de ore de păstrare a produselor denaturate pentru un eventual control din partea autorității vamale.

Pentru cantitatea de .X. litri alcool etilic denaturat 96,02%, organele vamale au constatat că societatea datorează accize în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

În data de 24.01.2012 societatea a denaturat, fără supravegherea autorității vamale, cantitatea de .X. litri alcool etilic, în condițiile în care autorizația de antrepozit fiscal era revocată prin Decizia nr..X./20.12.2011.

Pentru această cantitate organele vamale au constatat că societatea datorează accize în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

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

1. Aspecte procedurale :

În ceea ce privește excepția ridicată de contestatară privind încălcarea dispozițiilor procedurale privind desfășurarea inspecției fiscale, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele :

În speță sunt aplicabile prevederile art.97 (1) lit.a) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare :

“(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”

coroborat cu art.109 (1) și (2) din același act normativ

“(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 faptic 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”.*

Totodată, se vor avea în vedere și prevederile conținute în Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului “proces verbal”, aprobate prin OMFP nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală :

“Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, [...] sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.[...]

Constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului”.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului de stat se stabilesc printr-un act administrativ fiscal, care îmbracă forma deciziei emise de organul fiscal cu rolul de a stabili, modifica sau stinge drepturi și obligații fiscale dintre stat și contribuabili.

Se reține că procesul verbal nr.R-BH.X./A din 07.06.2011 întocmit cu prilejul controlului inopinat privind denaturarea alcoolului etilic și utilizarea acestuia în regim de scutire de la plata accizelor în baza autorizațiilor de utilizator final, de către DRAOV .X., nu are caracterul unui act administrativ fiscal întrucât nu stabilește, nu modifică și nu stinge raporturi juridice de natură fiscală dintre contribuabil și stat, procesul verbal anterior precizat nefăcând altceva decât să consemneze o stare de fapt existentă la SC .X. .X. SRL.

Se reține că inspecția fiscală se consideră realizată numai în situația emiterii deciziei de impunere sau a unui act similar acesteia, procesul verbal fiind un act premergător deciziei de impunere, devenind astfel aplicabil principiul unicității inspecției fiscale din perspectiva dreptului contribuabililor la securitate fiscală.

Totodată, se reține că societatea contestatară se află în eroare când susține că nu s-au constatat abateri și prevederi legale încălcate prin procesul verbal nr. R-BH.X./A din 07.06.2011 întrucât în cuprinsul procesului verbal

anterior precizat se menționează că “SC .X. .X. SRL a efectuat denaturarea alcoolului etilic în absența reprezentanților DJAOV, a întocmit p.v. de denaturare în absența acelorași reprezentanți”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în speță nu poate fi vorba de încălcarea principiului unicității inspecției fiscale și nici de existența unor contradicții în actele emise de organele fiscale.

Pentru considerentele expuse, excepția ridicată de societate urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, iar contestația va fi analizată pe fond.

2. În ceea ce privește suma de suma totală de .X. lei reprezentând .X. lei accize alcool etilic denaturat, .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente, .X. lei penalități de întârziere,

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează accize aferente alcoolului etilic în condițiile în care aceasta nu a respectat procedura prevăzută de lege în ceea ce privește denaturarea alcoolului etilic.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale societatea a deținut autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X./15.12.2003 în baza căreia era autorizată să producă alcool etilic – materie primă și alcool etilic denaturat.

De asemenea, începând cu data de 14.06.2010 societatea a deținut autorizația de utilizator final nr.RO.X., în baza căreia putea achiziționa în regim de scutire de la plata accizelor alcool etilic denaturat pentru obținerea de produse ce nu erau destinate consumului uman.

S-a constatat că, în luna mai 2011, societatea a efectuat 5 operațiuni de denaturare fără a respecta prevederile legale privind prezența autorității vamale teritoriale și, în calitate de utilizator final, a confirmat în aceeași zi sosirea produselor prin întocmirea raportului de primire în aplicația informatică EMCS – RO de control al mișcărilor cu produse accizabile în regim suspensiv de accize.

De asemenea, s-a constatat că petenta a procedat la prelucrarea a .X. de litri alcool etilic denaturat 96,02% fără a respecta termenul legal de 48 de ore de păstrare a produselor denaturate pentru un eventual control din partea autorității vamale.

Totodată, în data de 31.05.2011 societatea a denaturat cantitatea de .X. litri alcool etilic 96,02% fără supravegherea autorității vamale.

Ca urmare a acestui fapt, la solicitarea autorității vamale teritoriale, Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor

Armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a decis revocarea autorizației de antrepozit fiscal nr.RO.X./15.12.2011, în acest sens fiind emisă Decizia nr..X./30.06.2011.

Impotriva acestei decizii, societatea a formulat plângere prealabilă, iar prin Decizia nr..X./20.12.2011 Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor Armonizate a respins plângerea și a menținut dispozițiile Deciziei nr..X./30.06.2011.

Agentul economic a depus la Judecătoria .X. o cerere de ordonanță președințială prin care a solicitat instanței să dispună obligarea desemnării unui reprezentant al autorității vamale teritoriale în vederea supravegherii operațiunii denaturării alcoolului etilic solicitată prin cereri depuse în lunile octombrie-decembrie 2011. Instanța a emis Ordonanța președințială nr..X. din 20.12.2011 prin care a dispus ca Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. să desemneze în termen de 5 zile reprezentanți pentru supravegherea efectuării operațiunii de denaturare.

În data de 21.12.2011 societatea contestatoare a depus o cerere la D.J.A.O.V. .X., pe care a transmis-o către D.J.A.O.V. .X., care a desemnat 3 reprezentanți pentru a pune în aplicare ordonanța președințială la data de 27.12.2012 însă operațiunea de denaturare nu a mai avut loc, în acest sens fiind încheiat procesul verbal nr. .X./27.12.2011.

S-a constatat că în data de 24.01.2012, reprezentanți ai D.J.A.O.V. .X., D.J.A.O.V. .X. și ai Gărzii Financiare .X. s-au prezentat în vederea denaturării însă au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, autorizația de antrepozit fiscal fiind revocată conform Deciziei nr..X./30.06.2011, menținută prin Decizia nr..X./20.12.2011 emisă de Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate.

S-a constatat că, în aceeași zi, societatea contestatoare a denaturat cantitatea de .X. litri alcool etilic 96.01% și X de litri alcool tehnic 91,5 % fără supravegherea autorității vamale teritoriale, fapt menționat în procesul verbal încheiat de executorul judecătoresc .X. și, totodată, a transferat alcoolul etilic denaturat către utilizatorul final .X. .X. S.R.L.

Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a înaintat recurs împotriva Ordonanței președințiale nr..X./20.12.2011, iar Tribunalul .X. a admis recursul, pronunțând în acest sens Decizia civilă nr.X/R/CA din data de 12.03.2012 prin care s-a dispus anularea ordonanței președințiale și întoarcerea executării silite.

Impotriva Deciziilor nr..X./30.06.2011 și nr..X./2012.2011 emise de Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor

Armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice de revocare a autorizației de antrepozit fiscal nr.RO.X./15.12.2011 societatea a formulat acțiune în instanță solicitând suspendarea până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei.

Prin Incheierea de ședință din data de 15 mai 2012 Curtea de Apel .X. a dispus, în dosarul nr..X./35/CA/2011, suspendarea executării Deciziei nr.X din 30.06.2011 și a punctului 1 din Decizia nr.X din 20.12.2011, emise de Ministerul Finanțelor Publice – Comisia pentru Autorizarea Operațiunilor de Produse supuse Accizelor Armonizate, până la soluționarea irevocabilă a acțiunii în anulare.

Impotriva sentinței pronunțate de Curtea de Apel .X., organele vamale au formulat recurs la Inalta Curte de Casație și Justiție, având termen de judecată 18.01,2013.

Prin Decizia de impunere nr.R-BH .X./06.09.2012 contestată, organele vamale au stabilit accize alcool etilic denaturat și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, întrucât agentul economic a denaturat alcoolul etilic fără supravegherea organelor vamale și având autorizația de antrepozit fiscal revocată.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată cu modificările și completările ulterioare :

“(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;*
- c) utilizate pentru producerea oțetului cu codul NC 2209;*
- d) utilizate pentru producerea de medicamente;*
- e) utilizate pentru producerea de arome alimentare destinate preparării de alimente sau băuturi nealcoolice ce au o concentrație ce nu depășește 1,2% în volum;*
- f) utilizate în scop medical în spitale și farmacii;*
- g) utilizate direct sau ca element al produselor semifabricate pentru producerea de alimente cu ori fără cremă, cu condiția ca în fiecare caz concentrația de alcool să nu depășească 8,5 litri de alcool pur la 100 kg de produs ce intră în compoziția ciocolatei și 5 litri de alcool pur la 100 kg de produs ce intră în compoziția altor produse;*

h) utilizate în procese de fabricație, cu condiția ca produsul finit să nu conțină alcool;

i) utilizate ca eșantioane pentru analiză sau ca teste necesare pentru producție ori în scopuri științifice”

coroborat cu prevederile pct.111 alin.7), pct.111 alin.35) (pct.111 alin.41 începând cu data de 31.01.2012) și alin.36 (alin.42 începând cu data de 31.01.2012) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, care prevăd următoarele :

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

(41) La sosirea produsului la operatorul economic utilizator, acesta trebuie să înainteze în sistemul informatizat raportul de primire, potrivit procedurii prevăzute la pct. 93, și are obligația deținerii produselor maximum 48 de ore pentru un posibil control din partea autorității vamale teritoriale.

(42) În situația în care nu se respectă prevederile alin. (40) și (41), operațiunea respectivă se consideră eliberare pentru consum și după expirarea termenului de 5 zile acciza devine exigibilă.”

Totodată, sunt aplicabile și prevederile art.206⁷ alin.9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroră „*In cazul unui produs accizabil, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, se consideră eliberare pentru consum atunci când produsul accizabil este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care s-a revocat ori s-a anulat autorizația. Acciza devine exigibilă la data la care decizia de revocare a autorizației de antrepozit fiscal produce efectele ori la data comunicării deciziei de anulare a autorizației de antrepozit fiscal, pentru produsele accizabile ce pot fi eliberate pentru consum”.*

Se reține că societatea contestatoare, în calitate de utilizator final, avea obligația de a păstra timp de 48 de ore produsele denaturate primite în baza documentului administrativ electronic pentru a putea fi prezentate la un posibil control din partea autorității vamale, conform prevederilor legale mai sus enunțate, ceea ce contestatoarea nu a făcut, astfel cum se desprinde din analiza fișelor de magazie și a rapoartelor de producție nr.74, 76, 77, 78, 79, 80 și 82 aferente lunii mai 2011, din care a reieșit că petenta a procedat la prelucrarea a .X. litri alcool etilic denaturat 96,02 % fără a respecta termenul legal de 48 de ore de păstrare a produselor denaturate pentru un posibil control al autorităților.

Pentru a sprijini cele de mai sus, se reține că această atitudine din partea contribuabilului ar fi fost cu atât mai îndreptățită ținând seama de faptul că denaturarea alcoolului etilic s-a efectuat fără prezența autorității vamale, în contradictoriu cu prevederile legale anterior enunțate.

Se reține că potrivit adresei D.J.A.O.V. .X. nr. .X./21.08.2012, contribuabilul a respectat termenul de păstrare de 48 de ore doar în data de 12.05.2011 pentru denaturarea din 11.05.2011.

Față de alegația contestatoarei potrivit căreia avea obligația deținerii produselor denaturate maximum 48 de ore și nu cel puțin 48 de ore, se reține că, într-adevăr, termenul „maxim” desemnează limita de timp în interiorul căreia contestatoarea era obligată să păstreze respectivele produse denaturate în vederea unui posibil control, însă contestatoarea a nesocotit această prevedere legală.

Se reține că prin Decizia nr..X./30.06.2011 emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate s-a dispus revocarea autorizației de antrepozit fiscal din 15.12.2003 emisă în sarcina S.C..X. .X. SRL pentru nerespectarea prevederilor alin.7 și alin.9 ale pct.111 de la titlul VII din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, întrucât contribuabilul anterior menționat a efectuat operațiunea de denaturare a .X. de litri alcool etilic rafinat 96% fără supravegherea autorității vamale teritoriale la data de 31.05.2011.

Se reține că petenta a contestat Decizia nr..X./30.06.2011, însă Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate a emis Decizia nr..X./20.12.2011 prin care a menținut dispozițiile Deciziei nr..X./30.06.2011, respingând plângerea prealabilă depusă de S.C. .X. .X. SRL întrucât contribuabilul nu a respectat prevederile alin.7 și alin. 9, ale pct.111 de la Titlul VII din Normele Metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile art.206²⁶ alin.1 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că orice antrepozitar autorizat are obligația de a se conforma cu cerințele impuse prin Norme Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, obligație nerespectată de societate.

Urmare a celor de mai sus, societatea contestatoare a depus la Judecătoria .X. o cerere de ordonanță președințială prin care a cerut instanței să dispună obligarea desemnării unui reprezentant al autorității vamale teritoriale în vederea supravegherii operațiunii denaturării alcoolului etilic solicitată prin cereri depuse în lunile octombrie – noiembrie 2011, instanța emițând Ordonanța președințială nr..X. din 20.12.2011, prin care a dispus ca D.J.A.O.V. .X. să

desemneze în termen de 5 zile reprezentanți pentru supravegherea efectuării operațiunii de denaturare.

Față de alegația contestatoarei potrivit căreia denaturarea din data de 24.01.2012 a fost legală întrucât s-a efectuat în baza Ordonanței Președințiale nr..X./2012.2011, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele :

Se reține că în data de 24.01.2012, reprezentanții organelor vamale s-au prezentat în vederea denaturării, ca urmare a Ordonanței Președințiale anterior evocate, însă aceștia au reținut că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru a fi efectuată denaturarea întrucât autorizația de antrepozit fiscal a fost revocată conform Deciziei nr..X./20.12.2022 emisă de Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate, fapt care nu a împiedicat contribuabilul să purceadă la denaturarea cantității de .X. litri alcool etilic 96,01% și X litri alcool tehnic 91,05% fără supravegherea autorității vamale.

Potrivit doctrinei și jurisprudenței, se reține că ordonanța președințială este cercetată în raport cu 3 condiții de admisibilitate, și anume urgența, măsura dispusă de instanță să fie vremelnică și măsura luată să nu aibă un caracter de prejudecată asupra fondului.

Totodată, jurisprudența a statuat că pe calea Ordonanței președințiale nu i se poate impune pârâtului obligația de a face și nici nu se pot adopta măsuri cu caracter definitiv.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele vamale s-au prezentat în vederea denaturării respectând astfel prevederile Ordonanței Președințiale mai sus invocate, însă, după ce au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru efectuarea denaturării au procedat corect prin faptul că nu au participat la supravegherea procesului de denaturare efectuată de către societatea contestatoare.

Se reține că prin Ordonanța președințială nr..X./2011 s-a dispus obligarea desemnării unui reprezentant pentru supravegherea efectuării operațiunii denaturării alcoolului etilic, ceea ce organele vamale au îndeplinit, și nu obligarea efectuării supravegherii operațiunii de denaturare, această din urmă situație însemnând, de altfel, o pronunțare pe fondul cauzei.

Mai mult, se reține că la data de 12.03.2012 prin Decizia civilă nr.121/R/CA/12.03.2012 pronunțată de Tribunalul .X. s-a dispus respingerea cererii de Ordonanță Președințială și întoarcerea executării silite, ceea ce înseamnă repunerea părților în situația anterioară emiterii cererii privind Ordonanța Președințială nr..X./20 decembrie 2011 pronunțată de Judecătoria .X..

În ceea ce privește alegația contestatoarei potrivit căreia efectele juridice ale Deciziei nr..X./30.06.2011 (prin care a fost revocată autorizația de antrepozit fiscal a contestatoarei) au fost suspendate de drept pe durata soluționării contestației înregistrate la data de 03.08.2011 invocând ca temei de drept art.206[^]28 alin.8 din Legea nr.571/2003, în vigoare la data de 03.08.2011, se reține că articolul de lege invocat de contestatoare a fost modificat prin Ordonanța nr.30/31.08.2011, intrând în vigoare la data de 02.09.2011, prin modificarea efectuată prevăzându-se exact contrariul : „ (8) *Contestarea deciziei de suspendare, revocare sau anulare a autorizației de antrepozit fiscal **nu suspendă** efectele juridice ale acestei decizii pe perioada soluționării contestației în procedură administrativă*”, astfel încât efectele juridice ale Deciziei nr.X/2011 sunt suspendate pe perioada 03.08.2011 – 02.09.2011, când nu există niciun litigiu între contribuabil și organele vamale asupra vreunui act emis de acestea din urmă.

Referitor la o altă alegație a contestatoarei, și anume cea potrivit căreia D.J.A.O.V. .X. ar fi aprobat tacit cererile S.C. .X. .X. S.R.L. de denaturare a alcoolului etilic invocând în acest sens reținerile din Ordonanța Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. din 27.01.2012, Dosar nr..X./P/2011, susținând incidența în cauză a dispozițiilor art.7 alin.1 din O.U.G. nr.27/2003 privind aprobarea tacită, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele :

În conformitate cu prevederile art.206[^]24 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **“Procedura de autorizare a antrepozitelor fiscale nu intră sub incidența prevederilor legale privind procedura aprobării tacite”**, coroborat cu prevederile art.1 alin.2 din O.U.G. nr.27/2003, unde se stipulează : “Dispozițiile prezentei ordonanțe de urgență se aplică, după caz:

- a) **procedurilor de emitere a autorizațiilor;**
- b) **procedurilor de reînnoire a autorizațiilor;**
- c) **procedurilor de reautorizare [...] “.**

Având în vedere temeiurile de drept invocate se reține că, pe de o parte, actul normativ invocat de contestatoare, în speță O.U.G. nr.27/2003 privind aprobarea tacită, nu se aplică în ceea ce privește procedura de autorizare a antrepozitelor fiscale în ansamblul ei iar pe de altă parte prevederea legală se aplică limitativ, respectiv numai în cazul anumitor proceduri, mai sus enumerate, care nu se circumscriu speței, unde ne aflăm în prezența unor cereri de a delega un reprezentant al autorității administrative pentru a supraveghea activitatea de denaturare a alcoolului etilic, în conformitate cu pct.111 alin.9 lit.c din H.G. nr.44/2004.

De asemenea, față de solicitarea contestatoarei privind suspendarea soluționării contestației până la soluționarea irevocabilă a dosarului nr..X./35/2011 aflat pe rolul Curții de Apel .X. se reține că aceasta nu poate fi luată în considerare întrucât cererea nu are niciun sens având în vedere că în dosarul anterior menționat obiectul cauzei îl constituie suspendarea executării actului administrativ, respectiv a Deciziei nr..X./30.06.2011, până la soluționarea pe fond a cauzei, iar având în vedere că Direcția generală de soluționare a contestațiilor se pronunță pe fondul cauzei nu ar avea absolut niciun sens juridic ca organul de soluționare să emită o soluție de suspendare a contestației până la pronunțarea instanței în Dosarul nr..X./35/CA/2011 unde instanța se va pronunța asupra recursului împotriva unei sentințe prin care s-a dispus suspendarea executării până la soluționarea irevocabilă a acțiunii în anulare.

Totodată, se reține că, din informațiile afișate pe portalurile instanțelor, în toate dosarele invocate de societatea contestatoare, aflate în legătură cu speța s-au pronunțat soluții de suspendare, astfel :

În Dosarul nr.X/83/2011 al Tribunalului .X. s-a dispus suspendarea soluționării cauzei până la soluționarea irevocabilă a cauzei înregistrată sub nr..X./35/2011 la Curtea de Apel .X..

În Dosarele nr.X/100/2011 și nr.X/100/2011 aflate pe rolul Tribunalului .X. s-a constatat intervenirea suspendării cauzei .

Totodată, se reține că societatea contestatoare a mai avut și un alt proces prin care a solicitat suspendarea executării care a făcut obiectul Dosarului nr.X/35/2011, înregistrat în aceeași zi (18.11.2011) și la aceeași instanță (Curtea de Apel .X.) cu Dosarul nr..X./X/2011, diferit fiind obiectul cauzei, cel de-al doilea dosar având ca obiect anulare act administrativ, finalizat prin Decizia nr.X/13.03.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care respinge recursul împotriva Hotărârii Curții de Apel .X. prin care s-a respins cererea de suspendare formulată de S.C. .X. .X. SRL.

Având în vedere cele de mai sus precum și faptul că societatea contestatoare solicită prin contestație suspendarea pronunțării organului de soluționare până la definitivarea Dosarului nr..X./35/2011 aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție, dosar care are ca obiect tot o cerere de suspendare a executării actului administrative, se reține că dacă, per a contrario, organul de

soluționare ar pronunța o soluție conformă cu solicitarea contribuabilului s-ar ajunge într-o situație absurdă, de eternă suspendare a soluționării cauzei, ceea ce ar contraveni principiilor ordinii publice și a bunei funcționări a statului de drept, astfel încât aceasta nu poate fi reținută.

Mai mult, așa cum s-a reținut în prezenta, suspendarea executării unui act administrativ fiscal nu impune suspendarea soluționării cauzei pe cale administrativă, ci dimpotrivă, suspendarea executării actului administrativ fiscal se dispune, de regulă, până la soluționarea definitivă a cauzei.

Prin urmare, potrivit art.216(1) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit. a din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia : „ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând accize alcool etilic denaturat.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente și în sumă de .X. lei reprezentând penalități de întârziere, se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, iar conform principiului de drept accesorium sequitur principale - accesoriul urmează principalul, majorările de întârziere calculate în funcție de cuantumul debitului, vor avea aceeași rezolvare juridică ca și debitul principal, în speță vor fi respinse ca neîntemeiate.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate precum și în baza art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.R-BH .X./06.09.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei accize alcool etilic denaturat,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente.

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

DIRECTOR GENERAL,

X