

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.174/2006

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C.X S.R.L ,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de **SC X SRL** cu privire la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.x/14.03.2006 intocmita de Directia generala a finantelor publice S.

Contestatia are ca obiect suma totala, reprezentand:

- accize
- majorari de intarziere aferente accizei
- dobanzi aferente accizei
- penalitati de intarziere aferente accizei

Totodata, societatea contesta si Decizia de impunere nr. x/14.03.2006 intocmita de Directia generala a finantelor publice S prin care s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma a lei si s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de **b lei** .

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii titlului de creanta contestat, **16.03.2006**, conform semnaturii de primire aplicata pe adresa nr.xxx/14.03.2006 de inaintare a Deciziei de impunere nr.X/14.03.2006 si data inregistrarii contestatiei la Agentia Nationala de Administrare Fiscala-Directia generala de solutionare a contestatiilor respectiv **21.03.2006**, asa cum reiese din stampila aplicata pe contestatie.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175, art. 177, art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C.X SRL**.

I. SC X SRL solicita anularea partiala a deciziei de impunere pentru capitolele referitoare la accizele din vanzarea alcoolului etilic si taxa pe valoarea adaugata si solicita aprobarea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de b lei.

Totodata, in baza art.185 alin.2 din Codul de procedura fiscala contestatoarea solicita suspendarea actului administrativ atacat pana la solutionarea contestatiei.

Societatea aduce in sustinere urmatoarele argumente:

1. Contestatoarea precizeaza ca in luna **ianuarie 2004** a achizitionat de la SC GS SRL cu factura fiscala nr.xxx/07.01.2004 cantitatea de xx litri alcool etilic rafinat cu o concentratie alcoolica de 96,5%, in valoare de xxx lei si cu factura fiscala nr.xxx/07.01.2004 cantitatea de yy litri alcool etilic rafinat cu o concentratie alcoolica de 96,6%, in valoare de yyy lei.

Cantitatea de alcool etilic rafinat achizitionata a fost receptionata de societate conform notelor de receptie intocmite, fiind plasata in regim suspensiv de la plata accizelor conform prevederilor art.188 din Legea nr.571/2003, cu indeplinirea conditiilor prevazute la art.186 din acelasi act normativ, respectiv ca achizitia s-a realizat de la un antrepozit fiscal in baza documentului administrativ de insotire certificat de reprezentantul autoritatii fiscale teritoriale.

Societatea precizeaza ca in luna **iulie 2004**, in baza scrisorii de neconformitate seria B nr.xxx din 06.07.2004 eliberata de CNIEP -Larex S, s-a constatat ca alcoolul etilic rafinat in cantitate de xxx litri, din care s-a efectuat prelevarea, este neconform consumului uman intrucat nu se incadreaza in prevederile OMS nr.975/1998, capitolul 2, art.68, din punct de vedere al caracteristicilor fizico-chimice si senzoriale. Urmare a acestor rezultate societatea a luat decizia denaturarii acestei cantitati de alcool, conform prescriptiilor legale din Titlul VII-Accize, pct.22 alin.(13) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea mentioneaza ca denaturantul utilizat in acest procedeu a fost benzina de extractie in concentratie de 1L/1000L alcool etilic, iar denaturarea s-a efectuat conform procesului verbal de denaturare nr.xxx/26.08.2004, anexat la contestatie.

SC X SRL precizeaza ca in sustinerea acestor afirmatii au fost prezentate organului de inspectie fiscala toate actele justificative, la data la care au fost solicitate de organul de inspectie fiscala, respectiv la data de 10.03.2006. Astfel, a fost prezentata dovada detinerii denaturantului constand din: contractul incheiat la data de 23.08.2004, fisa de magazie a acestuia, nota de receptie, bonurile de consum precum si stocul fizic existent la data controlului.

Societatea sustine ca prin nota explicativa din data de 25.11.2005, constituita anexa la raportul de inspectie fiscala a precizat ca in urma denaturarii conform prescriptiilor legale , asa cum prevede art.200 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic si alte produse alcoolice cand sunt denaturate conform prescriptiilor legale si utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman."

Dupa efectuarea procedurii denaturarii, societatea mentioneaza ca a procedat la fabricarea "Solutiei de spalare-degresare parbrize PB", utilizand ca materie prima in procesul de fabricatie si alcoolul etilic denaturat, impreuna cu alte produse specifice aratate in rapoartele de fabricatie si pentru care au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele justificative.

Societatea precizeaza ca pentru fabricarea acestui produs nu este necesara nici o autorizare prealabila din partea organului fiscal, documentele societatii constituind temeiul legal de fabricatie al produsului de spalare-degresare parbrize, respectiv specificatie tehnica, reteta de fabricatie precum si toate actele doveditoare ale materiilor prime si materialelor utilizate pentru fabricarea produsului.

Dupa fabricarea produsului "solutiei de spalare-degresare parbrize" acesta a fost comercializat intocmindu-se facturile fiscale din anexa nr.x la raportul de inspectie fiscala.

Societatea mentioneaza ca in facturile de vanzare nu a fost inregistrata nici o suma cu titlu de accize intrucat produsul beneficiaza de prevederile art.200 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat alcoolul etilic utilizat ca materie prima pentru fabricarea "solutiei de spalare-degresare parbrize" a fost denaturat conform prescriptiilor legale cu benzina de extractie si pe cale de consecinta, nu se datoreaza accize pentru acest produs.

In sustinerea celor precizate societatea invoca adresa nr.xxx/09.03.2006 a Directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice precum si adresa nr.xxx/27.02.2006 a Directiei generale a finantelor publice S-Activitatea de metodologie si administrarea veniturilor statului.

2. Societatea precizeaza ca a achizitionat din import produsul "solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" astfel: cu DVI nr.xxx/11.08.2004 o cantitate de xx litri cu o concentratie alcoolica de 74,06%, in valoare de xxx USD si cu DVI nr.xxx/19.01.2005 o cantitate de xxxx litri cu o concentratie alcoolica de 83,82% in valoare de xxx USD de la TK INSTANBUL.

Aceasta "solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" a fost receptionata de societate conform notelor de

receptie, fiind plasata in regim suspensiv in conformitate cu prevederile art.188 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu indeplinirea conditiilor prevazute la art.191 din acelasi act normativ, respectiv achizitia s-a realizat din import in baza declaratiilor vamale de import pe care biroul vamal de intrare in Romania a in scris mentiunea "utilizat ca document administrativ de insotire".

Cantitatea de xxx litri "solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" a fost depozitata in cadrul antrepozitului fiscal, fiind supusa aceluiasi proces de denaturare cu benzina de extractie, conform proceselor verbale de denaturare nr.xxx/09.11.2004 si xx/24.01.2005, fiind respectate prescriptiile legale privind denaturarea alcoolului etilic , grupa din care face parte acest produs.

Societatea mentioneaza ca procesul de denaturare, cel de fabricatie al "solutiei de spalare-degresare parbrize" precum si comercializarea acesteia au respectat prevederile legale si au fost efectuate dupa aceleasi principii aratate la pct.1 alcool etilic.

Referitor la constatarea organului de inspectie fiscala ca societatea nu detine Autorizatie de utilizator final pentru materiile prime achizitionate contestatoarea sustine ca aceasta autorizatie tine loc de document administrativ de insotire, in situatia in care nu exista. Totodata, societatea sustine ca potrivit dispozitiilor pct.22 alin.9-10 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 nu este posibila existenta concomitenta si a Documentului Administrativ de Insotire si a Autorizatiei de Utilizator final. Contestatoarea mentioneaza ca toate aprovizionarile cu alcool etilic ca materie prima pentru fabricarea "Solutiei de spalare degresare parbrize PB" au fost insotite de documentul administrativ de insotire, iar Autoritatea Fiscala Teritoriala a constatat de fiecare data existenta acestui document, ocazie cu care de fiecare data a fost intocmit procesul verbal aferent fiecarei aprovizionari.

In ceea ce priveste aprovizionarile cu solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie din import, societatea precizeaza ca acestea au fost insotite de DVI-uri, care aveau trecute in partea superioara mentiunea "utilizat ca Document Administrativ de Insotire" conform dispozitiilor pct.15 alin.4 lit.a din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Totodata, societatea mentioneaza ca la momentul receptionarii respectivei materii prime a participat si reprezentantul Autoritatii Fiscale Teritoriale.

Contestatoarea mentioneaza ca pentru deplasarea solutiei hidroalcoolice odoriferante cu ulei esential de lamaie intre biroul vamal de intrare si antrepozitul fiscal primitor, a depus de fiecare data garantia financiara aferenta cuantumului accizei, aceasta fiind restituita dupa ce produsul a fost plasat in antrepozitul fiscal.

Fata de cele precizate, SC X SRL sustine ca nu se poate retine in sarcina societatii vreo vina societatea respectand toate prevederile legale.

In plus societatea sustine ca in anexa nr.x la Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au calculat in mod eronat dobanzile aferente accizei stabilite suplimentar pentru luna octombrie 2004, in sensul ca dobanzile au fost calculate la 397 de zile in loc de 32 de zile pentru perioada 26.11.2004-27.12.2004, fapt pentru care au fost stabilite obligatii fiscale accesorii fara temei legal in suma de xxx lei.

Mai mult, contestatoarea sustine ca raportul de inspectie fiscala prezentat de catre organele de inspectie fiscala, in scopul formularii punctului de vedere, nu facea precizari cu privire la taxa pe valoarea adaugata ce urma sa fie stabilita si inregistrata in decizia de impunere, fapt care a condus la imposibilitatea exprimarii unui punct de vedere cu privire la impozitul suplimentar stabilit.

Societatea precizeaza ca este un contribuabil care in anul 2005 a efectuat plati catre bugetul statului in suma de xxx lei, iar in anul 2006 a efectuat plati catre bugetul de stat in suma de xx lei, fapt pentru care nu poate fi pusa la indoiala buna credinta si respectarea legilor.

II. Prin Decizia de impunere nr.x/14.03.2006 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice S au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale cu titlu de accize din vanzarea alcoolului etilic, taxa pe valoarea adaugata si accesorii in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 13.03.2006, anexa la decizia de impunere.

Inspectia fiscala a vizat verificarea modului de constituire, evidentiere si virare a taxei pe valoarea adaugata, pe perioada **01.01.2004-30.06.2005** si a accizelor pe perioada **01.01.2004-30.09.2005**.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL in luna **ianuarie 2004** a achizitionat de la SC GS SRL cu factura fiscala nr.xx/**07.01.2004** cantitatea de xx litri alcool etilic rafinat cu o concentratie alcoolica de 96,5%, in valoare de xxx lei si cu factura fiscala nr.xxx/**07.01.2004** cantitatea de xxx litri alcool etilic rafinat cu o concentratie alcoolica de 96,6%, in valoare de xxx lei, conform anexei nr.x la raportul de inspectie fiscala.

Aceasta cantitate de alcool etilic rafinat achizitionata a fost receptionata de societate conform notelor de receptie intocmite, fiind plasata in regim suspensiv de la plata accizelor conform prevederilor art.188 din Legea nr.571/2003, cu indeplinirea conditiilor prevazute la

art.186 din acelasi act normativ, respectiv achizitia s-a realizat de la un antrepozit fiscal de productie in baza documentului administrativ de insotire certificat de reprezentantul autoritatii fiscale teritoriale din cadrul Directiei generale a finantelor publice S. Astfel, prin indeplinirea acestor conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC GS SRL nu mai datoreaza acciza pentru alcoolul etilic livrat, obligatia platii accizelor revenind la momentul exigibilitatii SC X SRL.

Din nota explicativa data de conducerea societatii a rezultat ca SC X SRL a procedat la procesarea alcoolului etilic din cauza deprecierii acestuia datorita depozitarii necorespunzatoare in recipienti de polistif.

Astfel, din declaratiile de conformitate si buletinele de analiza intocmite la data achizitiei alcoolului s-a constatat ca alcoolului etilic nu se incadra in prevederile OMS nr.975/1998 pentru aprobarea Normelor igienico-sanitare pentru alimente .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din cantitatea de alcool etilic achizitionata SC X SRL a produs in perioada **02.09.2004-28.10.2004** lichid spalare-degresare parbrize 20% alcool -PB in cantitate de xx litri.

Din analiza rapoartelor de productie intocmite de societate si a retetarului de fabricatie prezentat de societate s-a constatat ca intreaga cantitate de "solutie spalare-degresare parbrize 20%" a fost comercializata conform facturilor intocmite, catre SC AR SA .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a achizitionat din import produsul "solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie", astfel:

-cu DVI nr.xxx/11.08.2004 a fost importata o cantitate de xx litri cu o concentratie alcoolica de 74,06%, in valoare de xxx USD .Acciza aferenta acestei cantitati importate , inscrisa in declaratia vamala de import este in suma de xx lei.

-cu DVI nr.xxx/19.01.2005 a fost importata o cantitate de xx litri cu o concentratie alcoolica de 83,82% in valoare de xxx USD de la TK INSTANBUL. Acciza aferenta acestei cantitati importate , inscrisa in declaratia vamala de import este in suma de A lei.

Aceasta "solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" a fost importata in vederea productiei de bauturi alcoolice si a fost receptionata de societate conform notelor de receptie , fiind plasata in regim suspensiv in conformitate cu prevederile art.188 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu indeplinirea conditiilor prevazute la art.191 din acelasi act normativ, respectiv achizitia s-a realizat din import in baza declaratiilor vamale de import pe care

biroul vamal de intrare in Romania a in scris mentiunea "utilizat ca document administrativ de insotire".

Ca urmare a indeplinirii acestor conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL nu are obligatia platii accizei in suma totala de a lei aferenta acestor importuri in momentul intocmirii declaratiilor vamale de import, ci la momentul exigibilitatii accizei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din cantitatea de B litri de "Solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" importata, a fost utilizata pentru obtinerea solutiei de spalare parbrize auto "P B" de concentratie 20%, 70% si 80% cantitatea de C litri, conform rapoartelor de productie intocmite in **perioada noiembrie 2004- martie 2005**.

Totodata, s-a constatat ca din cantitatea de C litri "Solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" au fost obtinuti D litri solutie "PB" cu o concentratie alcoolica de 20%, E litri solutie "P B" cu o concentratie alcoolica de 70% si F litri solutie "PB" cu o concentratie alcoolica de 80%.

Intreaga cantitate de solutie spalare degresare parbrize "P B" a fost comercializata, aceasta cantitate fiind achizitionata de SC A D SRL, SC R SRL, SC CO SRL, si SC AC SRL .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca vanzarea intregii cantitati de spalare-degresare parbrize "PB" a fost efectuata catre beneficiari la pret fara acciza, intrucat asa cum rezulta din nota explicativa data de conducerea societatii, aceasta a considerat acest produs fiind scutit de accize in baza art.200 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare a analizei acestor operatiuni desfasurate de SC X SRL organele de inspectie fiscala au constatat ca:

SC X SRL detine autorizatie de antrepozit fiscal nr.xx/19.12.2003 emisa de Comisia pentru autorizarea antrepozitelor fiscale si importatorilor de produse accizabile supuse marcarii din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin care societatea este autorizata ca antrepozit fiscal de productie a bauturilor spirtoase, in baza careia poate sa achizitioneze ca materii prime in regim suspensiv la plata accizelor alcool etilic pentru obtinerea produselor spirtoase.

Societatea a achizitionat ca materii prime in vederea producerii de bauturi spirtoase, alcool etilic rafinat, la preturi fara accize si a importat "Solutie hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie", pentru care nu datora accize la momentul intocmirii declaratiei vamale de import, in baza Autorizatiei de antrepozit fiscal, a schimbat destinatia acestor materii prime, prin utilizarea acestora,

conform rapoartelor de productie la obtinerea produsului "solutie de spalare-degresare parbrize PB", care a fost comercializat la preturi fara accize.

In conditiile in care, achizitia materiei prime utilizate s-a realizat in regim suspensiv de la plata accizelor, care presupune ca transferul obligativitatii platii accizelor de la furnizorul de produse accizabile la beneficiar, SC X SRL datoreaza accizele aferente acestor materii prime in momentul exigibilitatii acesteia, respectiv la iesirea produselor din regimul suspensiv, respectiv la darea in consum, astfel cum este definita la art.166 din Legea nr.571/2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a facturat produsul "solutie de spalare-degresare parbrize PB" la pret fara acciza.

Dar, pentru aplicarea scutirii la plata a accizei, in momentul eliberarii in consum societatea trebuia sa indeplineasca, conform art.200 alin.2 din Legea nr.571/2003 conditiile prevazute la pct.22 din Normele aplicare aprobate prin HG nr.44/2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL nu poate sa aplice regimul de scutire de la plata accizelor pentru alcoolul etilic rafinat si solutia hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie achizitionate in regim suspensiv de la plata accizelor, in baza Autorizatiei de antrepozit fiscal, in vederea utilizarii ca materie prima pentru productia de bauturi spirtoase, carora ulterior le-a fost schimbata destinatia, fiind utilizate pentru fabricarea lichidului de "spalare-degresare parbrize", pentru urmatoarele considerente:

- societatea nu detine autorizatie de utilizator final eliberata de Directia generala a finantelor publice S;

- societatea nu are in scris in obiectul de activitate fabricarea sapunurilor, detergentilor si altor produse de intretinere in care se incadreaza producerea "solutiei de spalare-degresare parbrize". Organele de inspectie fiscala au constatat ca modificarea actului constitutiv prin care a fost introdus ca obiect de activitate "Fabricarea sapunurilor, detergentilor si produselor de intretinere" cod CAEN 2451, in care se incadreaza producerea "solutiei de spalare-degresare parbrize" s-a efectuat numai in luna iunie 2005, conform incheierii nr.xxx/26.09.2005 a judecatorului delegat la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul S.

- in conditiile in care alcoolul etilic rafinat si "Solutia hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" erau denaturate si documentele in care se consemneaza acest fapt ,erau intocmite la timp, societatea trebuia sa achite la bugetul de stat acciza aferenta acestor produse accizabile in conditiile in care nu detinea autorizatie de utilizator final.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat ca, incepand cu data de 01.01.2005 scutirile pentru alcool etilic si alte produse alcoolice prevazute la art.200 alin.1 lit.a) si lit.b) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.22 din HG nr.44/2004, se acorda indirect si ca produsul "solutie de spalare-degresare parbrize" nu se incadreaza in categoria produselor accizabile pentru care se acorda scutirea in mod expres.

In consecinta, avand in vedere prevederile art.166, art.192 si art.193 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si intrucat societatea nu a indeplinit conditiile prevazute la Titlul VII-pct.22 alin.4 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a constatat ca SC X SRL datoreaza accize pentru alcoolul etilic si "Solutia hidrolacoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie" utilizate pentru obtinerea produsului "solutie spalare-degresare parbrize", care a fost comercializat.

Prin faptul ca SC X SRL nu a calculat, evidentiat si declarat acciza aferenta alcoolului etilic rafinat si "Solutiei hidroalcoolice odoriferanta cu ulei esential de lamaie" utilizate la obtinerea produsului "solutie de spalare parbrize PB", comercializat, aceasta si-a diminuat obligatia de plata la bugetul de stat cu titlu de acciza cu suma totala de **b lei**, calculata conform titlului VII, pct.1 alin.2 lit.c din HG nr.44/2004, exigibilitatea accizelor fiind momentul comercializarii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL datoreaza bugetului general consolidat acciza suplimentara de plata in suma de **b lei**.

Pentru neplata accizei stabilita suplimentar organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza dobanzi in suma de **c lei** si penalitati de intarziere in suma de **d lei**.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit titlului VII pct.19 alin.4 din HG nr.44/2004 societatea avea obligatia sa inscrie in facturile de livrare intocmite ca urmare a comercializarii produsului "spalare-degresare parbrize auto", valoarea accizei. Prin incalcarea acestor prevederi legale organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a diminuat baza de impozitare pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de "solutie de spalare-degresare parbrize auto."

Avand in vedere prevederile art.137 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a determinat o taxa pe valoarea adaugata aferenta accizei stabilita suplimentar, in suma de **e lei**.

Organele de inspectie fiscala nu au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar intrucat societatea a inregistrat pe intreaga perioada taxa

pe valoarea adaugata de rambursat in suma mai mare decat cea stabilita suplimentar.

Prin cererea de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr.xxx/27.09.2004 SC X SRL a solicitat rambursarea sumei de f lei, reprezentand soldul sumei negative de TVA inscris in decontul aferent lunii august 2004.

Prin decizia de impunere, urmare a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au admis la rambursare suma de g lei si au respins la rambursare suma de h lei.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. Referitor la accizele, majorarile de intarziere aferente accizei, dobanzile aferente accizei si penalitatile de intarziere :

Cauza supusa solutionarii este daca pentru alcoolul etilic rafinat si "solutia hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie", achizitionate de societate in regim suspensiv de la plata accizelor in baza autorizatiei de antrepozit fiscal de productie bauturi spirtoase, se poate aplica regimul de scutire la plata accizelor in conditiile in care acestor produse alcoolice accizabile le-a fost schimbata destinatia, fiind utilizate pentru fabricarea lichidului de spalare-degresare parbrize auto iar societatea nu detine autorizatie de utilizator final.

In fapt, in baza autorizatiei de antrepozit fiscal nr.xx/19.12.2003, SC X SRL a achizitionat in luna ianuarie 2004 cantitatea de A litri de alcool etilic rafinat de la SC GS SRL , iar in lunile august 2004 si ianuarie 2005 a importat cantitatea de B litri de "solutie hidroalcoolica cu ulei esential de lamaie", in vederea producerii de bauturi alcoolice spirtoase.

Cele doua produse accizabile au fost plasate in regim suspensiv de la plata accizelor, cu indeplinirea conditiilor legale, in baza autorizatiei de antrepozit fiscal, respectiv achizitia alcoolului etilic s-a realizat de la un antrepozit fiscal de productie in baza Documentului Administrativ de Insotire iar achizitia solutiei hidroalcoolice odoriferanta cu ulei esential de lamaie s-a realizat in baza declaratiilor vamale de import care au inscrisa mentiunea "utilizat ca document administrativ de insotire", aceste documente fiind vizate

de supraveghetorii fiscali din cadrul Directiei generale a finantelor publice S.

Ulterior, societatea a schimbat destinatia alcoolului etilic si solutiei hidroalcoolice cu ulei esential de lamaie”, aceste produse fiind utilizate pentru obtinerea “solutiei de spalare-degresare parbrize P B”.

Solutia de spalare-degresare parbrize PB a fost comercializata beneficiarilor la preturi fara accize, societatea considerand ca acest produs accizabil beneficiaza de scutirea la plata accizelor prevazuta la art.200 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit Titlului VII, Sectiunea a 6-a, art.193 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal : "Accizele se plătesc la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care *acciza devine exigibilă*."

La art.192 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la *Momentul exigibilității accizelor*:

*"(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.[...]"

La art.166 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

*a) **orice ieșire a produselor accizabile din regimul suspensiv:[...]**"*

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca SC X SRL a achizitionat, in baza Autorizatiei de antrepozit fiscal nr.xxx/19.12.2003 emisa de Comisia pentru Autorizarea antrepozitelor fiscale si importatorilor de produse accizabile supuse marcarii din cadrul Ministerului Finantelor Publice alcool etilic si “solutie hidroalcoolica cu ulei esential de lamaie”, in regim suspensiv la plata accizelor pentru obtinerea de bauturi spirtoase.

Ulterior, SC X SRL a schimbat destinatia acestor produse accizabile, utilizandu-le pentru obtinerea produsului “solutie de spalare degresare-parbrize PB”, ce a fost comercializat in perioada septembrie 2004-mai 2005.

Astfel, in raport de prevederile legale mentionate mai sus si situatia de fapt prezentata se retine ca pentru alcoolul etilic si “solutia hidroalcoolica cu ulei esential de lamaie” achizitionate de SC X SRL in perioada ianuarie 2004-ianuarie 2005 acciza devine exigibila

la momentul iesirii produselor din regimul suspensiv, respectiv la momentul eliberării pentru consum, așa cum este definit la art.166 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, menționat mai sus.

Pentru aplicarea scutirii la plata produselor accizabile achiziționate, în momentul eliberării în consum, respectiv la ieșirea produselor din regimul suspensiv, conform art.200 din Legea nr.571/2003 trebuie îndeplinite condițiile prevăzute la pct.22 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, astfel:

La art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

"(1) Sunt scutite de plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice atunci când sunt:

a) denaturate conform prescripțiilor legale și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman;

[...]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1), precum și produsele utilizate pentru denaturarea alcoolului vor fi reglementate prin norme."

Astfel, modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor au fost reglementate la pct.22 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, aplicabile până la data de 18.11.2004, care precizează:

"22. (1) În toate situațiile prevăzute la art. 200 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai beneficiarului, cu condiția ca aprovizionarea să se fi efectuat direct de la un antrepozit fiscal.

[...]

(4) În toate situațiile prevăzute la art. 200 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acordă pe baza:

a) autorizației de utilizator final. Aceasta se eliberează și în cazul antrepozitelor autorizate care funcționează în sistem integrat;

b) facturii fiscale de achiziție a alcoolului etilic, în care acciza să fie evidențiată separat, cu excepția cazului prevăzut la art. 200 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, în care pe factură se înscrie "scutit de accize";

c) dovezii plății accizelor către antrepozitul fiscal expeditor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis.

[...]"

Potrivit alin.7 al aceluiași punct, autorizația de utilizator final "se eliberează la cererea scrisă a beneficiarului, la care se va anexa actul de constituire din care să rezulte că societatea

desfășoară o activitate care necesită consumul de alcool etilic și alte produse alcoolice, precum și fundamentarea cantității ce urmează a fi achiziționată în regim de scutire de plata accizelor. Autoritatea fiscală poate să solicite orice informație și documente pe care le consideră necesare pentru eliberarea autorizației.", respectiv prevederile pct.22 alin.4 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.1840/2004, aplicabil pe perioada 19.11.2004-17.02.2005, care precizează:

"În toate situațiile prevăzute la art. 200 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să se fi efectuat direct de la un antrepozit fiscal sau de la un importator. [...]"

(4) În toate situațiile prevăzute la art. 200 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acordă pe baza decontului de scutire de accize, însoțit de:

a) autorizația de utilizator final [...]," respectiv prevederile pct.22 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 84 /2005, , prevederi aplicabile începând cu data de 18.02.2005, care precizează:

"22. (1) În toate situațiile prevăzute la art. 200 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să se fi efectuat direct de la un antrepozit fiscal sau de la un importator, denumiți în continuare furnizori.[...]"

(2) În toate situațiile prevăzute la art. 200 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final. Această autorizație se eliberează utilizatorilor, depozitelor farmaceutice și antrepozitarilor autorizați care funcționează în sistem integrat.

(3) Scutirea se acordă direct pentru:

a) produsele prevăzute la art. 200 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal;

b) alcoolul etilic și alte produse alcoolice utilizate în procedee de fabricație specifice industriei de apărare;

c) antrepozitarii autorizați care funcționează în sistem integrat.

4) Pentru celelalte situații prevăzute la art. 200 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acordă indirect prin compensare și/sau restituire, după caz, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(5) Scutirea indirectă se acordă pe baza decontului de scutire de accize, însoțit de:

a) autorizația de utilizator final;

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru a beneficia de scutire la plata accizelor pentru alcoolul etilic și soluția hidroalcoolică cu esență de lamaie societatea trebuia să facă dovada, pe de o parte, că aceste produse alcoolice au fost denaturate conform prescripțiilor legale și că au fost utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman iar pe de altă parte, să se încadreze în modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute în reglementările enunțate mai sus.

Or, chiar în situația în care societatea ar deține documente din care să rezulte că produsele accizabile au fost denaturate conform prescripțiilor legale, **o condiție principală de acordare a scutirii o constituie deținerea Autorizației de utilizator final**, în acest sens pronunțându-se și Direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr.xxx/10.02.2006, formulată ca răspuns la adresa nr.xx/21.12.2005 a Direcției generale a finanțelor publice S-Activitatea de inspecție fiscală, în care se precizează că potrivit prevederilor pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 ***"documentul principal în baza căruia se acordă scutirea este autorizația de utilizator final, document în care se certifică că alcoolul etilic este achiziționat de la un antrepozit fiscal de producție și este utilizat în scopul înscris în această autorizație. În plus, menționăm că pentru alcoolul etilic, scutirile sunt indirecte, cu excepția cazurilor expres prevăzute în norme."***

Potrivit prevederilor art.22 alin.5 și alin.7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, autorizația de utilizator final se eliberează la cererea scrisă a beneficiarului de către autoritatea fiscală teritorială.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că la Direcția generală a finanțelor publice S nu a fost înregistrată o astfel de cerere de eliberare a autorizației de utilizator final.

Mai mult, din Nota explicativă dată de OD la data de 25.11.2005 se reține că nu a fost solicitată autorizație de utilizator final ***"deoarece alcoolul etilic și soluția hidroalcoolică odoriferantă erau deja achiziționate de societatea noastră"***.

Se reține că potrivit Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.1840/2004, aplicabile în

perioada 19.11.2004-17.02.2005, scutirea se acorda pe baza **decontului de scutire de accize, insotit de autorizatia de utilizator final** . Din actele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca SC X SRL ar fi intocmit un astfel de decont .

In ceea ce priveste afirmatia societatii ca Autorizatia de Utilizator Final tine loc de Document Administrativ de Insotire, atunci cand el nu exista si ca nu este posibila existenta concomitenta a Documentului Administrativ de Insotire si a Autorizatiei de Utilizator Final, conform prevederilor pct.22 alin.9 si 10 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit prevederilor art.187 din Codul fiscal Documentul administrativ de insotire este utilizat pentru "***deplasarea produselor accizabile in regim suspensiv***", fiind potrivit pct.14 (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004 " un instrument de verificare a originii, a iesirii sau a admitterii intr-un antrepozit fiscal, a livrarii si a transportului unui produs accizabil deplasat in regim suspensiv ", iar autorizatia de utilizator final reprezinta asa cum rezulta din adresa nr.xxx/10.02.2006 Directia generala legislatie impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice documentul principal in baza caruia se acorda scutirea, si prin care se "***certifica ca alcoolul etilic este achizitionat de la un antrepozit fiscal de productie si este destinat utilizarii in scopul inscris in aceasta autorizatie.***"

Mai mult, prin adresa nr.xxx/10.02.2006 Directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice se precizeaza:" ***In conformitate cu prevederile art.180 lit.a) din Codul fiscal si cu cele ale pct.8 din normele metodologice aferente titlului VII-Accize, aprobate prin HG nr.44/2004, autorizatia de antrepozit fiscal se emite in baza informatiilor prezentate de antrepozitar si strict pentru activitatea declarata a se desfasura in locul antrepozitului fiscal. De asemenea, mentionam ca la art.183 lit.i) din Codul fiscal se prevede ca antrepozitarul autorizat are obligatia de a instiinta autoritatea fiscala competenta cu privire la orice modificare a modului de operare in antrepozitul fiscal. Iar potrivit prevederilor art.185 alin.(3) din Codul fiscal nerespectarea acestei cerinte atrage revocarea autorizatiei, situatie in care, din punctul de vedere al accizelor, se aplica prevederile art.192 alin.(7) din cod.***"

Totodata, se retine ca in perioada septembrie 2004-mai 2005, cand SC X SRL a comercializat produsul "solutie de spalare-degresare parbrize PB" societatea nu a avut trecut in obiectul de activitate in afara productiei de bauturi spirtoase vreo activitate

care necesita consumul de alcool etilic si alte produse alcoolice. Modificarea actului constitutiv prin care a fost introdus ca obiect de activitate” Fabricarea sapunurilor, detergentilor si produselor de intretinere” cod CAEN2451, in care se incadreaza producerea “solutiei de spalare-degresare parbrize PB” , s-a efectuat in luna iunie 2005, conform Incheierii nr.xxx/29.06.2005 a judecatorului delegat la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul S.

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca SC X SRL nu detine autorizatie de utilizator final eliberata de Directia generala a finantelor publice S iar societatea nu are inscris in obiectul de activitate fabricarea sapunurilor, detergentilor si a altor produse de intretinere, pe perioada comercializarii produselor accizabile septembrie 2004-mai 2005, in care se incadreaza producerea “solutiei de spalare-degresare parbrize PB, se retine ca SC X SRL nu poate sa i se aplice regimul de scutire de la plata accizelor pentru alcoolul etilic si “solutia hidroalcoolica odoriferanta cu ulei esential de lamaie carora ulterior le-a schimbat destinatia, respectiv au fost “utilizate ca materie prima pentru obtinerea “solutiei de spalare-degresare parbrize PB”.

In acelasi sens se pronunta si Directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr.xxx/10.02.2006, in care se precizeaza ca pentru alcoolul etilic rafinat si solutia hidroalcoolica odoriferanta cu esenta de lamaie **“achizitionate de catre SC X SRL in regim suspensiv de la plata accizelor in baza autorizatiei de antrepozit fiscal de productie de bauturi spirtoase, produse alcoolice accizabile carora ulterior le-a fost schimbata destinatia, respectiv pentru fabricarea lichidului de spalare degresare parbrize auto, fara a instiinta autoritatea fiscala competenta si fara a detine autorizatie de utilizator final, nu se poate aplica regimul de scutire de la plata accizelor.”**

In ceea ce priveste adresa nr.xxx/09.03.2006 a Directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, formulata ca raspuns la adresa nr. Xx/2006 a SC X SRL invocata de contestatoare in sustinerea cauzei, in care se precizeaza ca **“in cazul produsului spalare-degresare parbrize, pentru alcoolul etilic continut in produs nu se datoreaza accize cu conditia ca acest alcool sa fi fost denaturat conform prescriptiilor legale, precum si cu respectarea celorlalte conditii prevazute la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a titlului VII-Accize”**, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum s-a aratat mai sus societatea nu a respectat conditiile prevazute la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit o acciza suplimentara de plata in suma de b lei.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, se retine ca prin nefacturarea accizei pentru alcoolul etilic continut in produsul "solutie de spalare-degresare parbrize PB" livrat societatea si-a diminuat baza de impozitare pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata cu suma de b lei.

Conform prevederilor art.137 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:" **Se cuprind in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata: a)impozitele, taxele daca prin lege nu se prevede astfel, exclusiv taxa pe valoarea adaugata.**"

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL datoreaza o taxa pe valoarea adaugata in suma de e lei si in mod legal au respins la rambursare aceasta suma din taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, reprezentand soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in decontul aferent lunii august 2004.

Referitor la majorarile de intarziere aferente accizei, dobanzile aferente accizei si penalitatile de intarziere, avand in vedere ca societatea datoreaza debitul cu titlu de acciza, aceasta datoreaza potrivit principiului "**accessorium sequitur principale**" dobanzi si penalitati de intarziere aferente .

Se retine ca prin contestatia formulata societatea contesta cuantumul dobanzilor aferente accizei stabilite suplimentar pentru luna octombrie 2004, in sensul ca dobanzile au fost calculate la 397 de zile in loc de 32 de zile pentru perioada 26.11.2004-27.12.2004, fapt care a condus la stabilirea de obligatii fiscale accesorii nedatorate in suma de v lei.

Referitor la calcularea eronata a dobanzilor aferente accizei stabilite suplimentar pentru perioada 26.11.2004 - 27.12.2004 prin adresa nr.xxx/24.03.2003, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.xxx/28.03.2006 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice S-Activitatea de inspectie fiscala recunosc ca "in urma unei greseli de redactare in tabelul de calcul al acestora, in loc de anul 2004 a fost inscris anul 2005, rezultand astfel un numar de zile de intarziere de 397 in loc de 32 de zile. Calculand in mod corect dobanda datorata pentru aceasta perioada, 26.11.2004-27.12.2004, rezulta ca societatea datoreaza, cu titlu de dobanda, suma de xxx lei in loc de

xxx lei.[...] Avand in vedere eroarea materiala propunem acceptarea contestatiei pentru suma de xxx lei reprezentand dobanzi aferente accizei stabilite suplimentar. [...]"

Fata de cele retinute mai sus , pentru dobanzile aferente accizei stabilite suplimentar pentru perioada 26.11.2004-27.12.2004, in suma de t lei, se va admite contestatia iar pentru dobanzile aferente accizei stabilite suplimentar in perioada septembrie 2004- decembrie 2005 in suma de u lei se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata.

In ceea ce priveste cererea SC X SRL de suspendare a executarii titlului de creanta fiscala, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.xx/21.03.2006 se retine ca in conformitate cu art. 185 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificată a contestatorului”.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei poate acorda suspendarea pana la solutionarea contestatiei, astfel incat avand in vedere solutia pronuntata prin prezenta decizie, cererea contestatoarei se va respinge ca ramasa fara obiect.

Pe cale de consecinta, pentru considerentele mentionate si in temeiul art.200 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a pct.22 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.186 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere nr.x/14.03.2006 intocmita de Directia generala a finantelor publice S pentru suma, reprezentand:

- accize
- majorari de intarziere aferente accizei
- dobanzi aferente accizei
- penalitati de intarziere aferente accizei

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere nr.x/14.03.2006

intocmita de Directia generala a finantelor publice S pentru suma de e **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

3.Admiterea contestatiei formulata de **SC X SRL** pentru suma de t **lei** reprezentand dobanzi aferente accizei.

4.Respingerea ca fara obiect a cererii **SC X SRL** de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr.x/14.03.2006 pentru suma de suma totala reprezentand:

- accize
- majorari de intarziere aferente accizei
- dobanzi aferente accizei
- penalitati de intarziere aferente accizei

Punctele 1,2 si 4 pot fi atacate la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.