



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de

Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr. 54 / 2017

privind soluționarea contestației depuse de
.X. SRL din .X. înregistrată la Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale
de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 56/11.01.2017

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./09.01.2017, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 56/11.01.2017 cu privire la contestația formulată de **.X. SRL** cu sediul în .X., .X., .X., .X./1994, CUI RO .X..

.X. SRL contestă **Deciziile de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016 și nr.TVA .X./08.12.2016** emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, urmare a Proceselor verbale de constatare la fața locului nr..X./01.11.2016 și nr..X./28.11.2016, respectiv pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – accize aferente aromelor pentru producția de băuturi răcoritoare nealcoolice;
- .X. lei - accize aferente aromelor pentru producția de băuturi răcoritoare nealcoolice.

În raport de data comunicării Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016, respectiv **29.11.2016** și a Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./08.12.2016, respectiv **13.12.2016** potrivit semnăturii de primire înscrisă de persoana mandatată de societate pe adresele de înaintare a actelor administrativ fiscale nr..X./EV1/29.11.2016 și nr..X./EV1/12.12.2016, aflate în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația fiind înregistrată la data de **29.12.2016** conform ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de

Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, 270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziilor de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016 și nr.TVA .X./08.12.2016 emise de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Proceselor verbale nr..X./01.11.2016 și nr..X./28.11.2016, societatea susține următoarele:

.X. SRL susține că a achiziționat de la .X. din Irlanda, având cod de înregistrare în scopuri de TVA .X., în baza unor comenzi, neexistând un contract formal între aceasta și .X. Irlanda, arome cu concentrație alcoolică de peste 1.2% volum în scopul producerii de băuturi nealcoolice cu concentrație alcoolică sub 1.2% volum, pentru care la sosirea în România a considerat că a intervenit exigibilitatea accizelor și a procedat la plata acestora.

Contestatară precizează că deplasarea aromelor din Irlanda spre România nu s-a realizat în regim suspensiv de la plata accizelor sau cu acciza plătită deoarece, în Irlanda, .X. nu deține autorizație de antrepozit fiscal întrucât legislația nu impune o asemenea obligație, neexistând obligația de plată a accizelor întrucât produsele achiziționate nu sunt considerate ca fiind accizabile.

De asemenea, societatea menționează că pentru producerea băuturilor nealcoolice cu concentrație alcoolică ce nu depășește 1.2% în volum cu gust de lămâie, respectiv sortimentele.X., a utilizat arome încadrate sub codul NC3302 „Amestecuri de substanțe odoriferante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie” ce se regăsesc sub denumirile 92318-01 (55.48% volum), 61310-17 (61.24% volum) și 93425-01 (15.49% volum).

Referitor la inspecțiile fiscale efectuate în vederea soluționării cererilor pentru restituirea de accize, pentru anul 2010 (organele de inspecție fiscală au realizat constatări la fața locului în zilele de 21.09.2016, 30.09.2016, 05.10.2016, 17.10.2016, 18.10.2016 și

19.10.2016, respectiv pentru anul 2015 în perioada 07.11.2016-17.11.2016), societatea susține că organele de inspecție fiscală au invocat o serie de prevederi legale, cărora le-au oferit o interpretare strictă, nefiind deloc echitabilă sau în favoarea contribuabilului așa cum prevede art.13 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În sprijinul celor prezentate, societatea contestatară invocă prevederile art.27 alin.(1) lit.e) din Directiva nr.92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, precum și art. 206⁴⁴ alin.(1), art.206⁵⁸ alin.(1) lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 110 alin.(3), pct. 111 alin.(13), (14), (37), (38) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și art. 117 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatară precizează că pentru perioada 15.03.2013-31.12.2015, invocarea condiției menționate la pct.111 alin (18) din HG nr.44/2004 care specifică faptul că aprovizionarea trebuie să fie făcută de la un antrepozitar fiscal, nu are obiect în cazul de față deoarece aceasta a solicitat restituirea de accize invocând scutirea indirectă.

De asemenea, societatea menționează că Directiva nr.92/83/CEE privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice impune statelor membre să scutească de la plata accizelor alcoolul etilic și băuturile alcoolice atunci când sunt folosite pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1.2% volum și nu impune o modalitate anume prin care statele membre ale Uniunii să acorde scutirea, lăsând la atitudinea acestora să decidă procedura aferentă scutirii, astfel, în opinia societății acest aspect trebuie interpretat în sensul că scopul Directivei este ca scutirea să fie aplicată în toate statele membre ale Uniunii, modul de acordare fiind mai puțin relevant cât timp statele membre asigură aplicarea corectă a scutirii și a prevenirii oricărei evaziuni, evitari sau abuz.

În susținere, societatea menționează că nu se regăsește în cazurile pentru care se aplică legislația în materie de accize din România fiind un caz particular, întrucât aromele nu sunt achiziționate în regim suspensiv, deoarece .X. Irlanda nu deține calitatea de antrepozitar fiscal ceea ce nu permite inițierea unei mișcări în regim suspensiv în sistemul EMCS, iar produsele în cauză nu sunt accizabile în Irlanda ceea ce face imposibilă o mișcare cu “ *acciză plătită*”.

Astfel, contestatara consideră că pentru acest caz unic este vorba despre un vid legislativ care nu ar trebui să conducă la îngrădirea dreptului de a beneficia de această scutire, organele de inspecție fiscală aplicând voit o abordare limitativă și eronată a legislației.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu poate beneficia de scutire indirectă întrucât *“ a achiziționat arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1.2% din volum, pentru producerea de băuturi răcoritoare nealcoolice, nu pentru producerea de arome alimentare”* societatea invocă în acest sens comunicatul emis de Comitetul pentru accize al Comisiei Europene nr.364 rev. 1/2003 și cazul C-313/14-Asprod Sp Z.o.o contra Dyrektor Izby Cenej w Szczecinie unde este specificat că trebuie luat în calcul scopul final pentru care sunt utilizate aceste produse care conțin alcool etilic. Totodată, reține că Directiva nr.92/83/CEE urmărește stabilirea unui impact neutru al accizelor pentru alcool utilizat ca produs intermediar în compoziția altor produse comerciale, fiind considerată regulă generală, iar refuzul aplicării acestei scutiri constituie excepția de la regulă, motiv pentru care măsurile luate de către Statele Membre în vederea asigurării aplicării corecte și directe a acestor scutiri, respectiv pentru prevenirea fraudei, evaziunii și a oricărui fel de abuz, nu ar trebui să pună în discuție caracterul de netăgăduit al obligației de scutire de accize prevăzute de Directiva 92/83/CEE privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice.

De asemenea, contestatara precizează că este îndreptățită să beneficieze de scutire atât timp cât aromele cu concentrație alcoolică de peste 1.2% în volum sunt scutite de accize în Irlanda, în spiritul Directivei conform celui de al 19-lea considerent *“trebuie prevăzute scutiri ce se aplică bunurilor care circulă între statele membre la nivelul Comunității”*. Mai mult, societatea a utilizat aromele conform scopului final al scutirii, menționând că pentru acordarea scutirii este irelevant locul din Uniunea Europeană în care aceste arome sunt consumate.

În ceea ce privește condiția de deținere a calității de antrepozitar autorizat sau destinat înregistrat societatea susține că această condiție nu poate conduce la neacordarea scutirii, întrucât Directiva 92/83/CEE privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice impune statelor membre aplicarea scutirii în mod obligatoriu, procedura de acordare a acesteia fiind în competența subsidiară a statelor membre.

De asemenea, contestatara consideră că nu este obligată să dețină calitatea de antrepozitar fiscal deoarece nu produce produse accizabile, ci băuturi nealcoolice care nu intră în sfera de aplicare a accizelor, obiectul său de activitate fiind producția de băuturi răcoritoare

nealcoolice, producția de ape minerale și alte ape îmbuteliate, fiind în afara prevederilor pct.3 de la art.206³ din Codul Fiscal în vigoare în perioada 2010-2015. Mai mult decât atât, această calitate ar fi fost inutilă deoarece a achiziționat arome conținând alcool etilic cu un grad de alcoolemie de peste 1.2% în volum pentru care a plătit accize la momentul achiziției acestor arome în România, fiind imposibil ca aceste produse să fie introduse într-un regim suspensiv de producție, transformare.

Referitor la calitatea de destinatari înregistrat, contestatara precizează că ar fi fost de asemenea inutilă deoarece aromele în cauză nu au fost transportate într-un regim suspensiv de accize întrucât în statul membru de expediție acestea nu puteau fi plasate într-un regim suspensiv, fiind produse într-o locație neautorizată ca și antrepozit fiscal, legislația din Irlanda permițând acest lucru.

De asemenea, societatea consideră ca nefondate considerentele organelor de inspecție fiscală conform cărora, *scutirea pentru alcoolul etilic se acordă pentru producerea de arome alimentare antrepozitelor autorizate*, întrucât această prevedere legală nu este aplicabilă în cazul operațiunilor desfășurate de .X., deoarece aceasta nu efectuează operațiuni de producție a aromelor alimentare, ci a utilizat un produs care are alcool etilic de peste 1.2% în volum pentru obținerea de băuturi nealcoolice cu concentrație alcoolică ce nu depășește 1.2% în volum, menționând că această condiție trebuie îndeplinită pentru a beneficia de scutire directă, însă în cuprinsul cererilor de restituire accize s-a solicitat restituirea în baza procedurii de scutire indirectă.

De asemenea, contestatara reține că a fost imposibilă achiziția aromelor de la un antrepozitar autorizat în condițiile în care aceste bunuri au fost scutite de la plata accizelor cu condiția ca utilizarea lor să fie strict în scopul producerii de băuturi nealcoolice, considerând că aprovizionarea directă de la un antrepozitar fiscal este aplicabilă în sensul scutirii directe.

Contestatara invocă în susținere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare CJUE) în materie de accize:

- Decizia CJUE în cauza C-458/06 – Skatteverket împotriva Gourmet Classic Ltd;
- Pct.16, 17 și 18 din cauza C-63/06 – UAB Profisa împotriva Muitinés departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos;
- Pct.49 și răspunsurile CJUE la întrebarea 3 și 4 ale cauzei C-163/09 Repertoire Culinaire Ltd împotriva The Commissioners for Her Majesty`s Revenue and Customs

- Cauza C-663/14 Scandic Distilleries SA împotriva Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili

Astfel, societatea consideră relevante considerentele CJUE potrivit cărora aplicarea scutirii trebuie să fie obiectivul principal al statelor membre, iar refuzul ar trebui să reprezinte excepția, caracterul obligatoriu al scutirii punând pe plan secund procedura de acordare a acesteia care trebuie stabilită de fiecare stat membru ale Uniunii Europene, locul unde alcoolul etilic este consumat în scopul unei scutiri nu are relevanță, statele membre trebuie să urmărească scopul final, aspect pe care organele de inspecție fiscală l-au omis cu desăvârșire în soluționarea cererilor de restituire a accizelor.

Totodată, societatea consideră important faptul că în situația în care anumite produse nu sunt supuse accizelor sau sunt considerate a fi scutite într-un stat membru unde au fost eliberate spre consum și sunt destinate să fie comercializate în alt stat membru, atunci statul membru unde urmează să fie comercializate trebuie să rezerve un tratament identic acestor produse pe teritoriul său, reiterând faptul că o procedură națională nu poate îngrădi dreptul de a beneficia de scutare.

De asemenea, societatea susține că nerespectarea unei condiții de natură administrativă impusă de procedura instituită de către statul membru pentru acordarea unei restituiri de accize nu poate conduce la respingerea unei cereri de rambursare a accizelor plătite, scutirea putând fi refuzată doar în cazul neîndeplinirii unei condiții de fond, pentru acordarea sa.

În susținere, societatea contestatară consideră că interpretarea organelor de inspecție fiscală este contrară principiilor fundamentale ale dreptului Uniunii Europene, în materia accizelor armonizate, care se opun ca scutirea să poată fi îngrădită sau refuzată prin condițiile procedurale, stabilite de către statele membre.

De asemenea, contestatară precizează că organele de inspecție fiscală nu au respectat principiul neutralității fiscale în materie de accize, reliefat prin prisma primei teze a considerentului al 13-lea din Directiva 2008/118/CE a Consiliului privind regimul general al accizelor.

Societatea precizează faptul că, criteriul corectitudinii prevalează în fața condițiilor de formă, considerând că a demonstrat buna credință față de organul de administrare fiscală prin intermediul declarării și achitării accizelor pentru produsele achiziționate dintr-un stat membru în ciuda faptului că în statul membru de expediție aceste produse sunt scutite de la plata accizelor pe considerentul scopului final, fiind utilizate pentru

producerea de alimente sau băuturi nealcoolice, îndeplinându-și astfel obligațiile fiscale. Astfel, aceasta consideră acest principiu fundamental în relația dintre contribuabil-stat și trebuie respectat în mod necondiționat și de către organele de inspecție fiscală prezumând astfel că nu există niciun risc de fraudă și evaziune fiscală.

În completare, contestatara invocă principiul echivalenței și principiul efectivității conform cărora în lipsa unor norme ale Uniunii în materie, fiecărui stat membru îi revine sarcina de a reglementa modalitățile procedurale, cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele care se aplică unor activități similare de natură internă și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii. De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție fiscală trebuie să țină cont și de principiul fundamental al logicii juridice „unde se aplică același raționament, se aplică aceeași soluție” („ubi eadem est ratio, idem solutio esse debet”), în contextul în care toate cazurile Curții de Justiție a Uniunii Europene s-au soluționat în mod favorabil pentru diferite societăți în condiții asemănătoare.

Având în vedere cele susținute, contestatara solicită anularea Deciziilor de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016 și nr.TVA .X./08.12.2016 acte administrativ fiscale emise de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Proceselor verbale nr..X./01.11.2016 și nr..X./28.11.2016 și recunoașterea dreptului societății la restituirea sumelor plătite în valoare de .X. lei reprezentând accize pentru arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1.2% achiziționate și utilizate pentru producerea de băuturi nealcoolice ce au o concentrație alcoolică ce nu depășește 1.2% în volum.

II. Prin Procesele verbale de control nr..X./01.11.2016 și nr..X./28.11.2016, care au stat la baza emiterii Deciziilor de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererilor de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016 și nr.TVA .X./08.12.2016, încheiate de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) .X. lei – reprezintă valoarea accizelor aferente aromelor care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum achiziționate de la P.X. .X. – Irlanda pentru producerea băuturilor nealcoolice (.X.), în baza unui număr de 61 de facturi înregistrate în perioada ianuarie-decembrie 2010, pentru care organele de inspecție fiscală au menționat că în documentația depusă de societate nu s-a regăsit un contract încheiat între .X. S.R.L. și P.X. .X. – Irlanda, fiind prezentate în original situația

stocurilor de produse achiziționate și CMR-urile aferente transportului produselor cuprinse în cererea de restituire nr..X./31.12.2015.

b) .X. lei – reprezintă valoarea accizelor aferente aromelor care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum achiziționate de la P.X. .X. – Irlanda pentru producerea băuturilor nealcoolice (.X.), în baza unui număr de 37 de facturi înregistrate în anul 2015, pentru care societatea prezintă documente justificative, respectiv situația facturilor de achiziție, a recepției produselor achiziționate precum și a CMR-urilor aferente transportului produselor cuprinse în cererea de restituire nr..X./20.09.2016.

Urmarea verificării documentelor justificative prezentate de societate și a răspunsurilor cuprinse în nota explicativă înregistrată de societate sub nr.X./19.10.2016 organele de inspecție fiscală au constatat că pe facturile de achiziție înregistrate figurează la rubrica „Consignee” .X. S.R.L. CUI .X. iar la rubrica „.X.”, contestatara precizând că acest fapt s-a datorat dintr-o greșală materială efectuată de societatea din Irlanda, aceste facturi fiind adresate .X. S.R.L. și plătite de către aceasta. De asemenea, societatea nu a deținut în perioada 2010-2015 calitatea de antrepozitar autorizat sau calitatea de destinatar înregistrat, iar ingredientele-arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum necesare pentru producerea băuturilor nealcoolice sunt „amestecuri de substanțe odorefiante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) ce au o concentrație alcoolică de 55,48% în volum pentru producerea .X., 61,24% în volum pentru producerea .X. și 15,49% în volum pentru producerea .X.”.

Organele de inspecție au constatat din verificarea cererilor de restituire că .X. S.R.L. a achiziționat arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum pentru producerea de băuturi răcoritoare nealcoolice, nu pentru producerea de arome alimentare, astfel că societatea nu se încadrează în excepția menționată în legislația europeană invocată de reprezentanții societății ce consacră în mod expres și limitativ scutirea la plata accizelor pentru produsele care intră sub incidența prevederilor art. 27 alin (1) lit e). din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice atunci când „*sunt folosite pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 vol*”

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pe facturile de achiziție emise de .X. .X.-Irlanda nu este trecută nicio informație cu privire la acciza aferentă aromelor care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum pentru producerea de băuturi

răcoritoare nealcoolice și nu sunt achiziționate de la un antrepozitar autorizat.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.206⁴² alin.(1), art.206⁴⁴ alin.(1), art.206⁴⁵ alin.(1), (2) și art.206⁵⁸ alin.(1), lit.(e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu art.101 alin.(1), (2), (3), (4), art.110 alin.(1) și art.111 alin.(13), (14), (16) lit. (b), (17), (37), (38) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, scutirea pentru alcoolul etilic se acordă pentru producerea de arome alimentare antrepozitarilor autorizați.

Având în vedere reglementările legale organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru achiziția de arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum, societatea nu îndeplinește condițiile legale pentru a beneficia de restituirea accizelor în sumă totală de lei .X. lei.

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

Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize, cauza supusă soluționării este dacă contestatara poate beneficia de scutire de la plata accizelor alcoolului etilic din aromele pentru producția de băuturi răcoritoare nealcoolice în situația în care nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de această scutire.

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat o constatare la fața locului în vederea soluționării cererilor de restituire accize nr..X./31.12.2015 și nr..X./20.09.2016 aferente achiziționării unor cantități de arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1.2% din volum de la .X. Corck-Irlanda, necesare pentru producerea băuturilor nealcoolice (.X., .X., .X.).

Societatea a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.117 alin.(1) lit. d) din OUG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.206⁴⁴ alin.(1) lit. d), art.206⁵⁸ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și pct.111 alin.(37) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Deciziile de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016 și nr.TVA .X./08.12.2016 emise în baza

Proceselor verbale nr..X./01.11.2016 și nr..X./28.11.2016, prin care au fost respinse la restituire accize în sumă totală de **.X. lei** aferente achiziționării de arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206⁴² alin.(1) și art.206⁴⁴ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

„ART. 206⁴²

Restituiri de accize

(1) Cu excepția cazurilor prevăzute la art. 206⁴⁴ alin. (7), la art. 206⁴⁷ alin. (5) și la art. 206⁴⁹ alin. (3) și (4), precum și a cazurilor prevăzute la art. 206⁵⁸ - 206⁶⁰, accizele privind produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum pot fi, la solicitarea persoanei în cauză, restituite sau remise de către autoritățile competente din statele membre unde respectivele produse au fost eliberate pentru consum, în situațiile prevăzute de statele membre și în conformitate cu condițiile stabilite de statul membru în cauză, în scopul de a preveni orice formă posibilă de evaziune sau de abuz. O astfel de restituire sau de remitere nu poate genera alte scutiri decât cele prevăzute la art. 206⁵⁶ și art. 206⁵⁸ - 206⁶⁰.

ART. 206⁴⁴

Produse cu accize plătite, deținute în scopuri comerciale în România

(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor art. 206⁴⁷ alin. (1), în cazul în care produsele accizabile care au fost deja eliberate pentru consum într-un stat membru sunt deținute în scopuri comerciale în România pentru a fi livrate sau utilizate pe teritoriul acesteia, produsele în cauză sunt supuse accizelor, iar accizele devin exigibile în România.”

Deplasarea intracomunitară a produselor cu accize plătite este reglementată de prevederile art.206⁴⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

„ART. 206⁴⁵

(1) În situația prevăzută la art. 206⁴⁴ alin. (1), produsele accizabile circulă între România și alt stat membru sau între alt stat membru și România, împreună cu un document de însoțire care conține datele principale din documentul prevăzut la art. 206³¹ alin. (1). Structura și conținutul documentului de însoțire sunt stabilite de Comisia Europeană.

(2) Persoanele prevăzute la art. 206⁴⁴ alin. (4) trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:

a) înaintea expedierii produselor, să depună o declarație la autoritatea competentă teritorială și să garanteze plata accizelor;

b) să plătească accizele în prima zi lucrătoare imediat următoare celei în care s-au recepționat produsele;

c) să accepte orice control care să permită autorității competente teritoriale să se asigure că produsele accizabile au fost efectiv primite și că accizele exigibile pentru acestea au fost plătite.”

Totodată, prin coroborare cu art.101 alin. (1), (2) și (3) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal:

Norme metodologice:

101. (1) În situația în care un comerciant din România urmează să primească produse accizabile eliberate pentru consum în alt stat membru, exigibilitatea accizelor ia naștere la momentul recepției produselor.

(2) Comerciantul din România prevăzut la alin. (1) trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:

a) înainte de expedierea produselor accizabile de furnizorul din alt stat membru, să depună o declarație cu privire la acest fapt la autoritatea vamală teritorială și să garanteze plata accizelor aferente produselor accizabile pe care urmează să le primească;

b) să plătească accizele în prima zi lucrătoare imediat următoare celei în care s-au recepționat produsele;

c) să anunțe autoritatea vamală teritorială în raza căreia au fost primite produsele accizabile și să păstreze produsele în locul de recepție cel puțin 48 de ore pentru a permite acestei autorități să se asigure că produsele au fost efectiv primite și că accizele exigibile pentru acestea au fost plătite.

(3) Pentru aromele alimentare, extractele și concentratele alcoolice, accizele plătite de către comerciantul din România ca urmare a achiziției de la un furnizor dintr-un alt stat membru pot fi restituite la cererea comerciantului care s-a conformat cerințelor prevăzute la alin. (2) al art. 206⁴⁵ din Codul fiscal.

(4) Cererea de restituire va fi însoțită de:

a) documentul care să ateste că acciza a fost plătită; și

b) copiile documentelor care fac dovada că livrarea s-a efectuat către un antrepozit fiscal de producție băuturi alcoolice la prețuri fără accize; sau

c) copiile documentelor care fac dovada că livrarea s-a efectuat către un operator economic producător de băuturi nealcoolice ori produse alimentare, în care să fie înscrisă mențiunea "scutit de accize".

Incidente speței sunt și prevederile art.206⁵⁸ alin.(1) lit. a)-e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

„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;
- 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;”**

Potrivit prevederilor art. 110.1 alin (1) și art.111 alin.(13),(14),(16) lit. b), (17), (37), (38) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal:

„Norme metodologice:

110.1. (1) Scutirile de la plata accizelor prevăzute la art. 206⁵⁶ din Codul fiscal se acordă direct atunci când beneficiarul achiziționează produsele accizabile de la un antrepozit fiscal sau de la un expeditor înregistrat, denumit în continuare furnizor, cu excepția situațiilor prevăzute la pct. 110.2, 110.3 și 110.4.

111. (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.

(14) Atunci când utilizatorul face achiziții intracomunitare de alcool etilic în vederea utilizării în scopurile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. b) - i) din Codul fiscal, trebuie să dețină și calitatea de destinatar înregistrat.

(16) Scutirea se acordă direct:

b) în situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal, **pentru antrepozitarii autorizati** 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.

(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.

(38) Pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea, la autoritatea fiscală teritorială, cererea de restituire de accize, însoțită de:

- a) *copia facturii de achiziție a alcoolului etilic și/sau a produsului alcoolic, în care acciza să fie evidențiată distinct;*
- b) *dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis;*
- c) *dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, constând într-o situație centralizatoare a cantităților efectiv utilizate și a documentelor aferente.”*

Din prevederile legale mai sus menționate se reține că în situația în care un comerciant din România urmează să primească produse accizabile eliberate pentru consum în alt stat membru, coroborat cu prevederile art. 206⁷ alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 din Codul Fiscal „*eliberarea pentru consum reprezintă: (...) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize*”, exigibilitatea accizelor ia naștere la momentul recepției produselor.

Astfel, prevederile legale invocate reglementează modalitatea de scutire de la plata accizelor pentru alcool etilic atunci când acestea sunt utilizate pentru producerea de arome alimentare destinate preparării de alimente sau băuturi nealcoolice ce au o concentrație ce nu depășește 1.2% în volum, acordată în mod direct sau indirect.

Potrivit dispozițiilor legale menționate se reține că acestea instituie obligativitatea livrării produselor la prețuri cu accize și îndeplinirea cumulativă a condițiilor pentru a beneficia de acordarea scutirii indirecte.

În acest sens, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei sustragerea contestatarei de la îndeplinirea cumulativă a condițiilor impuse de legislație, întrucât în Irlanda, .X. .X. nu deține autorizație de antrepozit fiscal, neexistând obligația de plată a accizelor pentru arome, astfel deplasarea intracomunitară realizându-se în afara regimului suspensiv de la plata accizelor și fără acciză plătită.

Din documentele aflate la dosarul cauzei și din răspunsurile cuprinse în nota explicativă înregistrată la societate sub nr.X./19.10.2016, se rețin următoarele:

- conform explicațiilor scrise oferite de reprezentantul societății pe facturile de achiziție figurează la rubrica „Consignee” .X. S.R.L., iar la rubrica „.X.”, greșeală materială efectuată de societatea din Irlanda, în fapt aceste facturi erau adresate .X. S.R.L., plata fiind efectuată de către aceasta;
- .X. S.R.L. nu deține în perioada 2010-2015 calitatea de antrepozitar autorizat sau calitatea de destinatar înregistrat;

- societatea nu a achiziționat arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum pentru producerea de băuturi răcoritoare nealcoolice de la un antrepozit fiscal;

- pe facturile de achiziție emise de P.X. .X. – Irlanda nu este trecută nicio informație cu privire la acciza aferentă aromelor care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum pentru producerea de băuturi răcoritoare nealcoolice;

- ingredientele - arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum necesare pentru producerea băuturilor nealcoolice (.X., .X., .X.) aferente cererii de restituire accize sunt „*amestecuri de substanțe odorefiante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie*” au o concentrație alcoolică de 55,48% în volum pentru producerea .X.; 61,24% în volum pentru producerea .X. și 15,49% în volum pentru producerea .X..

Din interpretarea documentelor justificative și din dispozițiile normative mai sus menționate rezultă cu claritate că pentru perioada 2010-2015, pentru a putea beneficia de scutirea indirectă, livrarea aromelor ce conțin alcool etilic cu valori peste 1.2% se face la prețuri cu accize, urmând ca operatorii economici utilizatori să solicite restituirea sau compensarea accizelor prin formularea unei cereri de restituire de accize ce trebuie însoțită de facturi de achiziție a alcoolului etilic în care să fie evidențiată acciza distinct, dovada plății către furnizor a accizelor precum și dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea.

Referitor la argumentul contestat conform căruia „*consideră în mod voit că această scutire are un caracter expres și limitativ (...) organele nedorind să ia în seama un aspect esențial, respectiv scopul final pentru care aceste produse conțin alcool etilic care sunt utilizate, adică pentru producerea băuturilor nealcoolice ce au concentrație alcoolică ce nu depășește 1.2% în volum*” organul de soluționare reține că societatea nu poate beneficia de acordarea scutirii directe deoarece conform art.111 alin.17 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal „*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 plată accizelor*”.

Totodată, se impune pentru aplicarea directă a scutirii prevăzute la art.206⁵⁸ alin. (1) lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozitar fiscal, iar când

utilizatorul face achiziții intracomunitare de alcool etilic în vederea utilizării trebuie să dețină și calitatea de destinatar înregistrat.

În consecință, societatea nu îndeplinește condițiile menționate în textele de lege menționate, furnizorul .X. nu deține autorizația de antrepozit fiscal, iar societatea nu deține calitatea de antrepozitar fiscal sau destinatar înregistrat.

De asemenea, se reține că societatea consideră incidente prevederile art. 27 alin.(1) lit.e) din Directiva 92/83/CEE armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice “ (...)atunci când **sunt folosite pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1.2% volum**” , prevederi transpuse în art.206⁵⁸ alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal “*utilizate pentru producerea de arome alimentare destinate preparării de alimente sau băuturi nealcoolice ce au o concentrație ce nu depășește 1,2% în volum*” . Astfel, se reține că societatea a achiziționat arome ce conțin alcool etilic de peste 1,2% în volum, folosite ca ingrediente în rețeta de fabricare, în cadrul procesului de producție a sortimentelor .X., .X. și .X. și nu pentru producerea aromelor.

Totodată, contestatara afirmă că dispozițiile sunt nefondate “*întrucât aceste prevederi legale nu sunt aplicabile în cazul operațiunilor desfășurate de .X., deoarece societatea nu a efectuat operațiuni de producție a aromelor alimentare, ci a utilizat un produs care are alcool etilic de peste 1.2% în volum pentru obținerea de băuturi nealcoolice cu concentrație alcoolică ce nu depășește 1,2% în volum*”.

Conform art. 206⁵⁸ alin.(1) lit.(e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art.111 alin.(16) lit.(b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, scutirea pentru alcoolul etilic se acordă pentru producerea de arome alimentare antrepozitarilor autorizați.

Prin urmare societatea .X. S.R.L nu se încadrează în excepția menționată la art.27 alin.(1) lit.e) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice.

De asemenea, contestatara aduce ca argument “ *aplicarea scutirii trebuie să fie obiectivul principal al statelor membre, iar refuzul ar trebui să reprezinte excepția.(...) caracterul obligatoriu al scutirii punând pe plan secund procedura de acordare a acesteia care trebuie stabilită de fiecare stat membru ale Uniunii Europene*”. Organul de soluționare reține că art.

27 alin.(1) din Directiva 92/83/CEE armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice prevede că: *“Statele membre scutesc de accize armonizate produsele care intră sub incidența prezentei directive după îndeplinirea condițiilor stabilite de acestea în scopul asigurării aplicării corecte și directe a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evazuni, evitări sau abuz”*, astfel se consemnează importanța respectării condițiilor stabilite de către statul membru în care accizele devin exigibile.

Referitor la invocarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, organul de soluționare reține că argumentele prezentate de către societate nu sunt relevante în ceea ce privește soluționarea favorabilă a cauzei, astfel :

- cu privire la Cazul C-313/14 /03.12.2014 Asprod ce face referire la art. 27 alin. (1) lit. f), din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, aceasta se referă la limitele maxime de utilizare a alcoolului conținut de produsele de cofetărie;

- în ceea ce privește Hotărârea Curții /12.06.2008, Skatteverket împotriva Gourmet Classic Ltd, aceasta se referă la art.27 alin.(1) lit.f), din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, în sensul în care alcoolul care intră în compoziția vinului de bucătărie are o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2% trebuie încadrat în categoria alcoolului etilic prevăzut la articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83/CEE *“ în sensul prezentei directive, termenul alcool etilic se referă la: - toate produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2% volum și sub codurile NC 2207 și NC 2208, chiar dacă aceste produse sunt conținute în alt produs sub al capitol NC”*;

- referitor la Hotărârea Curții /19.04.2007, UAB Profisa împotriva Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, acest document face referire la art.27 alin.(1) lit.f) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice și se referă la importul pe teritoriul vamal al Uniunii Europene a alcoolului etilic conținut de produsele alimentare din ciocolată destinate consumului direct;

- cu privire la Hotărârea Curții/09.12.2010, Repertoire Culinaire Ltd împotriva The Commissioners for Her Majesty`s Revenue and Customs, acest act face referire la art.27 alin.(1) lit.f) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice și se referă la vinul de bucătărie,

portoul de bucătărie și coniacul de bucătărie dacă trebuie scutit de accize în calitate de produs utilizat pentru fabricarea aromelor alimentare;

- în ceea ce privește Cauza C-663/11, Scandic Distilleries SA împotriva DGAMC, aceasta se referă la art.22 alin (1)-(3) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, în sensul că accizele la alcoolul etilic produs de distilării mici au fost supuse accizelor și puse în consum într-un stat membru, în care accizele au fost plătite și transportate într-un alt stat membru în care produsele respective sunt supuse accizelor și în care acestea au fost de asemenea plătite;

Având în vedere cele menționate anterior se reține că aceste cazuri nu au tangență cu achiziția de arome care conțin alcool etilic cu valori de peste 1,2% din volum pentru producerea de băuturi răcoritoare nealcoolice așa cum este achiziția efectuată de .X. S.R.L.

Referitor la principiul neutralității invocat de societate, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a scutirii de accize a produselor care intră sub incidența directivei în scopul asigurării aplicării corecte a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz.

De asemenea, având în vedere invocarea de către societate a art.117 alin.(1) lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că aceasta s-a încadrat în mod eronat în prevederile textului de lege, sumele plătite pentru accize aferente aromelor pentru producția de băuturi răcoritoare nealcoolice fiind stabilite de către organele de inspecție fiscală în conformitate cu dispozițiile legale ale art.206⁴² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru considerentele reținute și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, coroborat cu prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva **Deciziilor de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016 și nr.TVA .X./08.12.2016** pentru suma de .X. lei,

reprezentând accize aferente aromelor pentru producția de băuturi răcoritoare nealcoolice.

Având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, precum și actele normative invocate, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. SRL** împotriva Deciziilor de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr.TVA .X./25.11.2016 și nr.TVA .X./08.12.2016 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei** , reprezentând:

- .X. lei - accize aferente aromelor pentru producția de băuturi răcoritoare nealcoolice;
- .X. lei - accize aferente aromelor pentru producția de băuturi răcoritoare nealcoolice.

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

DIRECTOR GENERAL ,
X