

XVII. Accize

143. Deductibilitatea accizei aferentă cantităților de vodcă și rachiu vrac utilizate ca materie primă pentru obținerea altor băuturi alcoolice cu o concentrație alcoolică diferită

La producerea băuturilor alcoolice o societate a utilizat ca materie primă cantități de vodcă vrac de 30, 33 și 50 de grade și rachiu cu concentrație alcoolică diferită achiziționate de la o terță societate, deducând acciza aferentă. Organele de control fiscal au constatat că societatea a înregistrat în evidențe operațiunea de aprovizionare cu băuturi alcoolice vrac achiziționate de la terță societate deducând din acciza datorată pentru băuturile alcoolice rezultate din prelucrarea cantităților de băuturi alcoolice vrac acciza aferentă în condițiile în care această societate nu a deținut pe perioada respectivă autorizație pentru comercializarea de băuturi alcoolice din producție proprie. În consecință, organele de control au stabilit plata sumei reprezentând accize pentru care au calculat majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că în mod eronat organele de control nu au acordat dreptul de deducere al accizei plătită la achiziționarea băuturilor alcoolice deoarece a respectat prevederile art.7 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, în sensul că operațiunea de aprovizionare a fost înregistrată în evidența contabilă pe bază de facturi emise în baza unui contract scris încheiat la data de 01.05.2000 cu societatea producătoare și a autorizațiilor de comercializare băuturi alcoolice în vrac, valabile un an de zile de la data emiterii, vizate de societatea titulară. Contestarea a susținut că deducerea accizei din facturile de băuturi alcoolice s-a efectuat *“în baza adreselor de confirmare a deducerii accizelor”* emise de societatea furnizoare. De asemenea, contestația a considerat că pe documentele de comercializare a băuturilor alcoolice nu avea obligația de a solicita furnizorului de băuturi alcoolice documente vizate de supraveghetorul fiscal.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru cantitățile de vodcă și rachiu vrac utilizate ca materie primă pentru obținerea altor băuturi alcoolice cu o concentrație alcoolică diferită contestația putea să deducă acciza aferentă din acciza datorată pentru produsele alcoolice facturate.

În drept, art.7(1) din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor preciza că:

“În cazul produselor prevăzute la art. 3 provenite din import sau din țară, utilizate ca materie primă pentru obținerea altor produse supuse accizelor, agenții economici prelucrători vor deduce pe bază de documente justificative, din accizele datorate pentru produsele finale facturate, accizele plătite fie în vamă, fie la achiziționarea de pe piața internă a materiei prime de la agenții economici producători sau importatori.”

Potrivit art. 3 lit.a) din aceeași ordonanță, în subgrupa produselor utilizate ca materie primă pentru obținerea altor produse supuse accizelor și pentru care agenții economici prelucrători puteau deduce acciza din accizele datorate pentru produsele finale facturate făceau parte: alcoolul brut, alcoolul etilic rafinat, produsele obținute pe baza de alcool etilic rafinat cu respectiv și băuturile alcoolice obținute. Totodată, prin același articol al actului normativ mai sus invocat se preciza că în subgrupa produse obținute pe baza de alcool etilic rafinat făceau parte următoarele produse: *“vodcă, rom, lichioruri, rachiuri obținute pe bază de alcool etilic rafinat”*.

Din enunțul art. 7 al ordonanței rezulta că principiul deducerii accizelor se aplica numai

în cazul produselor obținute pe baza de alcool etilic rafinat **respectiv băuturi alcoolice spirtoase produse din alcool etilic alimentar** și nicidecum pentru băuturi alcoolice spirtoase obținute din alte băuturi alcoolice spirtoase.

Referitor la dreptul agenților economici producători de băuturi alcoolice spirtoase de a deduce acciza aferentă cantităților utilizate ca materie primă la obținerea băuturilor alcoolice spirtoase, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice-Direcția generală de politică și legislație fiscală, într-o speță similară cu cauza analizată, a precizat că vodcă, romul sau alte băuturi spirtoase din a căror diluație rezultă aceleași produse cu o concentrație alcoolică diferită și pentru care acciza datorată bugetului de stat era aceeași nu se încadrau în prevederile art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000. De altfel, începând cu data de 1 noiembrie 2000, potrivit art. 3 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 134/2000, agenții economici producători de băuturi alcoolice spirtoase puteau comercializa aceste produse în vrac numai către agenți economici care le achiziționau în scopul îmbutelierii, fără a modifica caracteristicile și concentrația alcoolică a produsului și numai în baza contractelor scrise încheiate cu agenții economici îmbutelietori.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei a rezultat că băuturile alcoolice achiziționate până la 25.10.2000 au fost utilizate de contestatoare ca materie primă pentru obținerea altor băuturi alcoolice în perioada noiembrie 2000-ianuarie 2001.

Invocarea contractului de vânzare - cumpărare încheiat la 01.05.2000 în susținerea legalității exercitării dreptului de deducere al accizei nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât băuturile alcoolice achiziționate în baza acestui contract au fost utilizate numai ca materie primă pentru obținerea altor băuturi alcoolice așa cum a recunoscut și contestatoarea în contestația formulată.

Prin punctul de vedere comunicat într-o speță asemănătoare direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice-Direcția generală de politică și legislație fiscală a precizat că:

”Prin urmare, agenții economici care înainte de intrarea în vigoare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 134/2000 s-au aprovizionat cu băuturi alcoolice spirtoase vrac, puteau utiliza aceste cantități numai în scopul îmbutelierii.

Agentii economici care ulterior datei de intrare în vigoare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 134/2000 au utilizat materiile prime respective la fabricarea altor băuturi alcoolice spirtoase, se sancționează potrivit prevederilor art. 51 lit.x) din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 134/2000.”

Pentru considerentele de mai sus **s-a respins contestația societății ca neîntemeiată.**

144. Scutirea de la plata accizelor aferente cantităților de alcool etilic alimentar utilizate în fabricarea alcoolului sanitar și consemnate în facturi fiscale emise către o farmacie

În perioada 25.07.- 06.10.2001, o societate comercială a înregistrat în contabilitate operațiunea de livrare a unei cantități de alcool sanitar de 70 grade pe baza a 23 facturi fiscale având înscrisă la beneficiar o farmacie și a solicitat scutirea de la plata accizelor aferente cantităților de alcool etilic evidențiat ca livrat acestei farmacii. Printr-un proces verbal de control s-a constatat că pentru cantitatea de alcool sanitar de 70 grade, livrată în perioada 25.07.-

06.10.2001, societatea nu putea beneficia de scutirea de la plata accizelor întrucât nu a putut face dovada că livrările au fost efectuate direct către farmacii. Întrucât s-a constatat că societatea nu beneficia de scutirea prevăzută de art. 25, lit. f) din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit ca datorată suma reprezentând accize aferente cantităților de alcool sanitar de 70 grade livrate către farmacie

Prin contestația formulată, societatea a considerat că în mod eronat organele de control nu au acordat scutirea de accize pentru cantitatea de alcool sanitar livrată către farmacie pe motiv că marfa nu a fost deplasată fizic din depozitul contestatoarei în spațiile farmaciei susținând că *“nu circuitul fizic și geografic al mărfii interesează în speță ci destinația acesteia, anume aceea de a fi cumpărată și valorificată de către o farmacie sau de către un spital”*. Contestatoarea a afirmat că organele de control au interpretat eronat prevederile art. 25, lit. f) din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 deoarece *“expresia livrare directă evoca raportul juridic de vânzare sau de furnizare și nu deplasarea fizică a mărfii pe un circuit geografic rigid”*, considerând că *“plasarea punctelor de lucru ale societății producătoare în aceeași incintă cu cele ale distribuitorului este o situație ideală și nu dubioasă așa cum au vazut-o organele de control”*.

Referitor la constatarea organelor de control privind înregistrarea scriptică în evidențe a operațiunii de livrare a cantităților de alcool sanitar, contestatoarea a susținut că *“deplasarea fizică a unei cantități de 30 tone alcool sanitar vrac ar fi lipsită de orice economicitate deoarece nici farmacia nu are capacitate de îmbuteliere și depozitare pentru aceasta cantitate”*.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea putea beneficia de scutirea de la plata accizelor aferente cantităților de alcool etilic alimentar utilizat în fabricarea alcoolului sanitar de 70 grade consemnate în facturi fiscale emise către o farmacie în condițiile în care aceasta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că alcoolul sanitar a fost livrat direct farmaciei beneficiare înscrisă în documentele de livrare și implicit ca s-a respectat destinația acestuia prevăzută de lege.

În drept, art.25, lit f) din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, cu modificările și completările ulterioare, preciza că: *“Sunt scutite de plata accizelor: alcoolul etilic rafinat utilizat în producția de alcool sanitar numai pentru cantitățile de alcool sanitar livrate direct unităților sanitare și farmaciilor”*.

Pct.22.2 din Normele metodologice privind tehnica de calcul și formularistica necesare pentru accize și pentru impozitul la titeiul și la gazele naturale din producția internă, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.212/2000 preciza că: *“scutirea de la plata accizelor se acordă prin restituirea accizelor plătite la achiziționarea acestora, pe baza documentelor justificative și pentru cantitățile folosite cu destinațiile expres menționate în prezenta ordonanță”*. Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, scutirea de la plata accizelor se realiza numai atunci când livrarea alcoolului sanitar se efectua direct către unități sanitare și farmacii și numai pentru cantitățile folosite expres de acestea.

Din documentele întocmite urmare verificărilor efectuate la sediul contestatoarei cât și la unitățile beneficiare a rezultat că alcoolul sanitar de 70 grade specificat în documente ca fiind livrat către farmacii nu a fost direct livrat acestora, marfa nefiind fizic mutată din depozitele contestatoarei. Astfel, cu ocazia controlului încrucișat efectuat de către organele de control la sediul farmaciei a fost întocmită o notă de constatare, prin care s-a constatat că facturile în baza cărora contestatoarea a înregistrat în contabilitate operațiunea de livrare a alcoolului sanitar de 70 grade și a solicitat scutirea de la plata accizelor au fost înregistrate doar scriptic în evidențele acesteia precizându-se că *“marfa specificată în facturile menționate nu a sosit fizic la unitatea*

verificată și nu a fost depozitată de aceasta, iar farmacia nu posedă spații de depozitare”. Totodată, prin aceeași notă de constatare, organele de control au precizat că alcoolul sanitar de 70 grade aprovizionat de la contestatoare a fost valorificat prin livrări angro pe bază de facturi către o societate din altă localitate, societate ce își desfășura activitatea în aceeași incintă cu societatea contestatoare.

Prin nota explicativă dată organelor de control în data de 11.12.2001, cu ocazia verificărilor efectuate la farmacia din Pitești, parte integrantă din nota de constatare, administratorul societății a precizat că marfa nu a sosit fizic la farmacie, tranzacția efectuându-se numai scriptic. Referitor la modul de valorificare al alcoolului sanitar facturat de contestatoare, prin aceeași notă explicativă, administratorul societății a precizat că alcoolul s-a valorificat prin facturare angro pe baza de facturi emise de farmacie către societatea din altă localitate, iar referitor la modul de organizare al farmaciei a precizat că a fost organizată să funcționeze ca farmacie fără a avea spații de depozitare.

Prin nota de constatare întocmită cu ocazia verificărilor efectuate la societatea din cealaltă localitate privind aprovizionările cu alcool sanitar de 70 grade de la farmacie, organele de control au constatat că marfa a fost ridicată numai din spațiile de depozitare ale societății contestatoare și nu din spațiile proprii ale farmaciei. Referitor la modul de valorificare a alcoolului sanitar de 70 grade achiziționat de la farmacie, organele de control au constatat că din cantitatea totală achiziționată, o cantitate a fost livrată către o societate din București. Prin nota explicativă dată organelor de control în data de 29.11.2001 cu ocazia verificărilor efectuate la sediul societății din cealaltă localitate, administratorul acesteia a precizat că alcoolul sanitar de 70 grade aprovizionat în vrac de la farmacie a fost predat de către aceasta din depozitul societății contestatoare, nu a fost preluat practic din aceste depozite fiind lăsat în custodie spre îmbuteliere acestei societăți fără însă a întocmi documente care să reflecte în contabilitate operațiunea derulată în perioada 25.07.06.10.2001, respectiv procese verbale de custodie și procese verbale de scoatere din custodie.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei a rezultat că alcoolul sanitar de 70 grade specificat în cele 23 facturi emise în perioada iulie - octombrie 2001 ca fiind livrat către farmacie nu a părăsit practic spațiile de depozitare ale societății, așa cum de altfel a recunoscut și contestatoarea prin contestația formulată. Susținerea contestatoarei potrivit căreia “*nu circuitul fizic și geografic al mărfii interesează în speță ci destinația acesteia, anume de a fi cumpărat și valorificată de către o farmacie sau de către un spital*” nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât actele normative care reglementau operațiunea de scutire de la plata accizelor precizau clar că aceasta se acordă “numai pentru cantitățile livrate direct unităților sanitare și farmaciilor”, condiție neîndeplinită de către contestatoare. Mai mult chiar, din verificările încrucișate efectuate a rezultat că de fapt cantitățile de alcool sanitar înscrise în documentele întocmite de contestatoare ca fiind livrate către farmacie și pentru care s-a solicitat scutirea de plată a accizelor au fost vândute angro către o societate din altă localitate, societate care ulterior a întocmit acte de livrare către o societate din București contrar dispozițiilor art.55 din Anexa nr.2 la Normele tehnice privind funcționarea farmaciei, depozitului farmaceutic și a drogheriei, aprobate prin Ordinul Ministrului Sănătății nr.201/1999 care preciza că:

“În farmacie produsele farmaceutice și celelalte produse de uz uman, articolele tehnico-medice și de optică medicală, precum și celelalte materiale sanitare se distribuie cu amănuntul și în nici un caz angro” precum și celor ale art. 61 din același ordin care precizau că: “Obligația depozitului farmaceutic este de a recepționa cantitativ și calitativ produsele farmaceutice și celelalte produse de uz uman, substane farmaceutice, de a le depozita adecvat în funcție de natura fizico-chimică și de forma farmaceutică a acestora, potrivit prevederilor

Farmacopeei Române în vigoare sau altor standarde internaționale, în scopul distribuției către unitățile farmaceutice autorizate să desfășoare activitate farmaceutică (farmacii, drogherii, unități de producție).”

S-a reținut, din coroborarea textelor de lege menționate, respectiv art.25 și 26 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, ca în spiritul acestei legi se acorda scutirea de plata accizelor numai pentru cantitățile de alcool sanitar livrate cu amănuntul către populație prin farmacii, scopul legii fiind destinația finală, condiție neîndeplinită de contestatoare. Având în vedere că operațiunea de livrare a cantităților de alcool sanitar de 70 grade a fost consemnată doar scriptic în documentele de livrare fără a fi livrate efectiv farmaciei beneficiare precum și faptul că acestea nu au fost vândute cu amănuntul către unități farmaceutice autorizate să desfășoare activitate farmaceutică și luând în considerare că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că de fapt cantitățile de alcool sanitar nu au fost utilizate în final de către populație a rezultat că măsurile dispuse de organul de control au fost legale **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

145. Aplicarea prevederilor OUG nr. 164/2000 cu privire la reducerea cu 50% a accizelor

În luna noiembrie 2000, o societate comercială a înregistrat accizele rezultate ca urmare a aplicării începând cu data de 08.11.2000, a reducerii cu 50% a accizelor prevăzută de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000. Organele de control fiscal au constatat că potrivit dispozițiilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 164/2000 și ale Circularei Ministerului Finanțelor Publice nr. 1140/2000, contestatoarea nu putea beneficia de aceste prevederi decât începând cu data de 01.12.2000. Totodată, conform art. 4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000, societatea care nu a achitat în termenele legale toate obligațiile bugetare nu beneficia de reducerea cu 50% a accizelor. Această condiție nu a fost îndeplinită de societate, în sensul că obligațiile aferente lunii noiembrie 2000, scadente în data de 27.12.2000 au fost achitate abia în luna ianuarie 2001. În consecință, s-a procedat la recalcularea accizelor datorate de societate, precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000 a intrat în vigoare în data de 19.10.2000 și a fost abrogată în data de 18.12.2000 odată cu publicarea în Monitorul Oficial al României a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 252/2000. În acest interval, contestatoarea a respectat termenele și obligațiile prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000, în sensul că la data de 24.10.2000 a formulat cererea privind eliberarea unui certificat de atestare fiscală iar organele de control l-au eliberat după 15 zile, încălcând astfel prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 164/2000. De asemenea, organele de control nu au acordat societății reducerea cu 50% a accizelor și în baza adresei Ministerului Finanțelor Publice nr. 1140/02.11.2000, adresă care – în opinia contestatoarei- nu era opozabilă agenților economici întrucât aceasta era un act intern nepublicat în Monitorul Oficial al României.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea beneficia în luna noiembrie 2000 de reducerea cu 50% a accizelor conform prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 164/2000.

În drept, art. 1 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000 privind instituirea unor măsuri pentru stimularea agenților economici producători interni sau importatori

de alcool, băuturi alcoolice spirtoase și băuturi alcoolice naturale, în vederea achitării obligațiilor către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile speciale preciza:

“Începând cu data de 1 noiembrie 2000 agenții economici producători interni sau importatori de alcool, băuturi alcoolice spirtoase și băuturi alcoolice naturale, care fac dovada că nu au obligații restante către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile speciale, pot beneficia de reducerea cu 50% a accizelor datorate bugetului de stat conform prevederilor legale în vigoare.”

Totodată, art. 3 din actul normativ menționat mai sus prevedea:

“(1) Lunar, la cererea scrisă a agenților economici prevăzuți la art. 1 și 2, depusă până la data de 15 a fiecărei luni, organul fiscal teritorial în a cărui rază aceștia își desfășură activitatea va verifica, în termen de maximum 5 zile lucrătoare de la data înregistrării cererii, situația privind achitarea la termenele legale a obligațiilor prevăzute la art. 1 și 2.

(2) În urma verificării efectuate organul fiscal va emite un certificat de atestare fiscală în baza căruia agentul economic va practica accizele reduse cu 50%, aferente livrărilor din luna imediat următoare celei în care s-a eliberat certificatul de atestare fiscală.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut faptul că societatea contestatoare a depus cererea scrisă la data de 24.10.2000, certificatul de atestare fiscală fiind eliberat în data de 14.11.2000, astfel că în conformitate cu prevederile art. 3, alin. (2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000, contestatoarea putea beneficia de reducerea cu 50% a accizelor începând cu data de 01.12.2000.

În acest sens, Circulara Ministerului Finanțelor nr. 11400/ 02.11.2000, preciza: *“Același regim îl au și cererile depuse de agenții economici în perioada 19 octombrie - 31 octombrie 2000, în sensul că certificatele eliberate vor produce efecte începând cu data de 1 decembrie 2000.”*

Mai mult, analizând documentele anexate la dosarul cauzei precum și din constatările organelor de control s-a reținut că societatea contestatoare a achitat obligațiile aferente lunii noiembrie 2000 scadente în luna decembrie 2000, abia în luna ianuarie 2001, fapt care contravenea prevederilor art. 4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000 privind instituirea unor măsuri pentru stimularea agenților economici producători interni sau importatori de alcool, băuturi alcoolice spirtoase și băuturi alcoolice naturale, în vederea achitării obligațiilor către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile speciale care preciza:

“(1) În cazul în care se constată că agentul economic nu a achitat la termenele legale toate obligațiile bugetare, acesta nu mai beneficiază de reducerea accizelor cu 50%, iar sumele reprezentând accizele aferente livrărilor de produse efectuate în luna restantă vor fi recalulate pe baza accizelor legale în vigoare la nivelul lor integral.

(2) Neplata obligațiilor fiscale la termenele legale atrage și calcularea majorărilor de întârziere, potrivit legii.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că Circulara Ministerului Finanțelor era *“un act intern nepublicat în Monitorul Oficial al României deci neopozabil agenților economici”*, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de control au menționat adresa Ministerului Finanțelor ca o completare, o explicitare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 164/2000. Astfel, potrivit dispozițiilor art. 3 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000, cererea agenților economici trebuia depusă până la data de 15 a fiecărei luni. Or, în speță, cererea contestatoarei a fost depusă în data de 24.10.2000, având în vedere faptul că Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 164/2000

a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 514/19.10.2000, astfel încât contestatoarea nu putea să beneficieze de reducerea accizelor pe luna noiembrie 2000. Totodată, referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia organele fiscale trebuiau să elibereze certificatul de atestare fiscală în termen de 5 zile de la depunerea de către societate a cererii, acesta nu a fost relevant în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât chiar dacă certificatul de atestare fiscală ar fi fost eliberat în termenul de 5 zile, constatările organelor de control ar fi fost aceleași.

146. Accizarea produselor rezultate din activitatea de aditivare și etilare a benzinelor

În perioada 01.09.-31.12.2001, o societate a comercializat carburanți auto obținuți din prelucrarea prin aditivare a materiei prime constând în semifabricate petroliere - benzine cu cifra octanică 81-92 și benzină premium fără plumb cu cifra octanică 95, utilizând pentru creșterea cifrei octanice ca aditivi - metilterbutilen (MTBE) și tetraetil de plumb (TEPb), pentru care la achiziționare a plătit acciza aferentă semifabricatelor și aditivilor, fără a evidenția, calcula și achita acciza aferentă produselor finite obținute și comercializate care au nivel superior al accizelor față de cel al produselor achiziționate.

Organele de control fiscal, în conformitate cu prevederile art.16 și ale art. 45 din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea avea obligația de a colecta acciza reprezentând diferența între acciza plătită pentru componenții utilizați la producerea carburanților auto pe care a achitat-o producătorilor de la care a achiziționat aceste semifabricate și cel al carburanților auto obținuți din această operațiune și livrați ca atare pe piața internă.

Prin contestația formulată, societatea a considerat ca eronată constatarea organelor de control privind calitatea de producător de carburanți auto deoarece nu au ținut seama că materia primă utilizată benzinele fără plumb cu cifra octanică 92 nu erau benzine inferioare. Contestatoarea a considerat că pentru activitatea desfășurată în perioada 19.09.-31.12.2001, respectiv achiziționarea de benzine fără plumb cu cifra octanică 92 care au fost aditate cu MTBE și TEP, obținând benzine premium cu sau fără plumb care au fost comercializate ca atare nu a dobândit calitatea de producător și, implicit, nici nu a dobândit calitatea de plătitor de accize.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea avea calitatea de producător de carburanți auto și implicit de plătitor de accize, în condițiile în care, în perioada 19.09.-31.12.2001, a desfășurat activitatea de condiționare a benzinelor cu cifra octanică 81-92 și benzina premium fără plumb cu cifra octanică 95 prin aditivare și etilare cu aditivi metilterbutilen (MTBE) și tetraetil de plumb (TEPb) - în urma cărora a obținut carburanți auto benzine cu sau fără plumb cu cifra octanică 95-98.

În drept, art.16 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.134/2000, preciza că:

“(1) Plătitori de accize pentru produsele petroliere sunt agenții economici producători, procesatori sau importatori de astfel de produse.

(2) În categoria agenților economici producători sau procesatori de produse petroliere se includ numai agenții economici care dețin în proprietate utilajele și instalațiile necesare pentru obținerea produselor petroliere”.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, plătitori de accize erau agenții economici producători, procesatori sau importatori, iar în categoria producătorilor se includeau numai agenții economici care dețineau în proprietate utilajele și instalațiile necesare

pentru obținerea produselor petroliere. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că potrivit obiectului de activitate pentru care a fost autorizată să funcționeze, în perioada controlată, contestatoarea a obținut carburanți auto rezultați în urma prelucrării prin procedee de aditivare a benzinelor cu cifre octanice inferioare, respectiv CO/R 81-92 precum și benzina premium fără plumb CO/R 95, în instalațiile deținute în proprietate. Astfel, prin adăugarea de aditivi - metilterbutilen (MTBE) și tetraetil de plumb (TEPb) la cantitățile de benzine cu cifre octanice inferioare, respectiv CO/R 81-92 și benzina premium fără plumb CO/R 95 achiziționate de la rafinării, contestatoarea a obținut benzine cu cifră octanică superioară, respectiv CO/R 95-98 cu sau fără plumb și care au un nivel al accizei superior față de cel al produselor achiziționate. Activitatea de aditivare s-a desfășurat în depozitul din orașul «X» cu utilajele și instalațiile specifice pentru derularea acestei activități aflate în proprietatea contestatoarei, așa cum a rezultat din documentele existente la dosarul cauzei.

Referitor la activitatea desfășurată, prin două adrese, contestatoarea a precizat:

“Î...ș prin obiectul de activitate prevăzut în statut, cu autorizațiile de funcționare asupra instalațiilor din dotare, societatea noastră se aprovizionează din rafinării cu materie primă benzine component cu cifra octanică 88-92 pentru etilare și produce prin procedeele de condiționare (etilare sau aditivare) cu diverși aditivi, carburanți auto prevăzuți în STAS-uri, respectiv Benzină Premium II și Benzină naturală.

Î...ș are certificat de producător pentru obținerea de Benzină CO/R 95 cu Pb (Premium), Benzină CO/R 95 fără Pb, Benzină CO/R 98 cu Pb și autorizație de etilare, aditivare, colorare-produse petroliere precum și instalații pentru derularea acestor activități fapt ce dovedește că suntem producători de produse petroliere”.

Potrivit statutului societății, societatea avea la obiect de activitate înscris codul CAEN 2320, care potrivit nomenclatorului aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN reprezintă *“prelucrarea țițeiului”*.

De altfel, prin Dictionarul explicativ al limbii române aditiv este definit a fi *“substanță care se adauga la un ulei mineral pentru a-i ameliora proprietățile sau pentru a obține noi calități”*, respectiv în cazul în speță obținerea altor produse.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei s-a reținut că în perioada controlată, contestatoarea a obținut cu utilajele și instalațiile deținute în proprietate carburanți auto a rezultat că potrivit dispozițiilor art.16 (2) din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor petroliere supuse accizelor, cu modificările și completările ulterioare, societatea intră în categoria producătorilor de produse petroliere plătitori de accize. Prin urmare, potrivit reglementărilor legale precizate mai sus, contestatoarea în calitate de producător de produse petroliere plătitor de accize, la livrarea carburanților auto avea obligația conform art.27, lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor petroliere supuse accizelor, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“Momentul datorării accizelor îl constituie: a) data efectuării livrării - pentru produsele din producția internă”*, de a calcula, evidenția și plăti acciza aferentă.

În acest sens s-a pronunțat și direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice-Direcția generală de politică și legislație.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia societatea nu a dobândit calitatea de producător de produse petroliere prin obținerea de carburanți auto din desfășurarea activității de aditivare invocând faptul că o parte din materia primă utilizată, respectiv *“benzină fără plumb COR 92 nu face parte din categoria benzine inferioare”* nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, pentru perioada controlată, actul normativ care reglementa regimul

produselor supuse accizelor nu făcea distincție referitor la materia primă utilizată la obținerea carburanților auto de către agenții economici producători de produse petroliere.

Întrucât în perioada controlată, societatea cu utilajele și instalațiile deținute în proprietate a obținut prin procedee de aditivare a benzinelor cu cifre octanice inferioare produse finite cu noi calități față de cele ale materiilor prime utilizate, respectiv benzine cu cifre octanice superioare cu un nivel al accizei superior față de cel al produselor prelucrate a rezultat că în calitatea de producător de carburanți auto și implicit de plătitor de accize datorează suma reprezentând accize stabilită de organul de control, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

147. Dacă se datorează accize pentru consumurile proprii de carburanți și pentru produsele și bonurile valorice transferate altor sucursale aparținând aceleiași societăți

În perioada februarie 1999 - mai 2000, o sucursală nu a calculat accize pentru produsele petroliere utilizate pentru consumul propriu și pentru cele transferate către alte sucursale, atât ca produs cât și ca bonuri valorice destinate consumului. Organele de control fiscal au constatat că sucursala făcea parte dintr-o societate centrală, fiind o unitate fără personalitate juridică înregistrată ca plătitoare de accize. Începând cu luna februarie 1999, sucursala în baza unei adrese a societății centrale și a interpretării Ordinului Ministrului Finanțelor nr.

1431/21.07.1998, nu a mai calculat accize pentru consumurile proprii și transferurile către celelalte sucursale ale societății centrale din care făcea parte. Având în vedere cele precizate mai sus precum și prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 82/1997 și Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 s-a recalculat obligația privind accizele datorate pentru perioada februarie 1999 - mai 2000 pentru produsele petroliere.

Prin contestația formulată, sucursala a susținut că potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 82/1997 și Ordonanței Guvernului nr. 27/2000, pentru carburanții auto se plăteau accize de către agenții economici producători sau importatori, iar ea era sucursala de distribuție (comercializare) produse petroliere din cadrul societății centrale. Momentul datorării accizelor îl constituia data efectuării livrării pentru produsele din producția internă, deci obligația datorării accizelor la buget revenea producătorilor de produse petroliere și nu comercianților. În opinia contestatoarei, în mod eronat prin procesul verbal s-a invocat art.16 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 82/1997 întrucât sucursala nu producea și nu comercializa produsele prevăzute în anexa nr. 2 motiv pentru care nu datora accize. Mai mult, contestatoarea s-a aprovizionat de la sucursalele de producție pe baza avizului de însoțire a mărfii, între aceste sucursale de producție și sucursalele de distribuție nu avea loc o livrare propriu-zisă ci un transfer de produse, acestea rămânând în continuare proprietatea societății centrale, nerealizându-se transferul proprietății. Prin urmare, fiind vorba de un transfer de produse petroliere în cadrul sucursalelor aceleiași societăți centrale, netransferându-se dreptul de proprietate altor agenți din afara sistemului, deci nefiind vorba de o livrare (așa cum este definitivă prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și Hotărârea Guvernului nr. 401/2000) ci de un transfer - nu se datorau accize. Întrucât nu s-au efectuat livrări de produse petroliere nu era relevant dacă produsele au fost consumate de contestatoare sau de sucursalele la care aceste produse au fost transferate, legea nefacând nici o distincție în acest sens. Legea preciza numai că nu se datorau accize pentru transferuri între sucursalele aceluiași agent economic cu personalitate juridică. Prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 134/2000 s-a modificat și completat art. 16 din Ordonanța Guvernului nr.

27/2000, astfel că agenții economici datorau la bugetul de stat accize și pentru cantitățile de produse petroliere finite obținute și folosite pentru consumul propriu, altul decât cel utilizat în scop tehnologic pentru realizarea produselor petroliere, în limita normelor de consum admise. Sucursala contestatoare va plăti accize pentru consumul propriu de produse petroliere începând cu data de 01.11.2000, chiar în cazul transferului de produse în sfera societății centrale.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea avea obligația reținerii, calculării și virării accizelor la bugetul statului pentru consumurile proprii de carburanți și pentru produsele și bonurile valorice transferate altor sucursale aparținând aceleiași societăți centrale, în vederea consumului.

În drept, art. 1 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor și al altor taxe indirecte preciza:

“Accizele reprezintă taxe speciale de consumație care se datorează bugetului de stat, pentru anumite produse din țară și din import, al căror regim este reglementat prin prezenta ordonanță de urgență” iar la art. 13 din același act normativ se prevedea:

“Plătitori de accize pentru carburanții auto sunt agenții economici producători sau importatori de astfel de produse.”

Potrivit art. 27 din Ordonanța Guvernului nr. 27/30.01.2000 privind regimul produselor supuse accizelor *“Momentul datorării accizelor îl constituie: î...ș a) data efectuării livrării - pentru produsele din producția internă;”*.

În ceea ce privește momentul datorării accizelor pentru produsele petroliere, la pct. 8 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2577/1998 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor și al altor impozite indirecte, aprobată și modificată prin Legea nr. 196/1998, cu modificările și completările ulterioare preciza:

“Transferurile carburanților auto în cadrul subunităților fără personalitate juridică din structura unui agent economic cu personalitate juridică nu sunt generatoare de plată a accizelor. Această obligație se creează în momentul transferului dreptului de proprietate.”

Mai mult, pct. 14 din Hotărârea Guvernului nr. 212/30.03.2000 pentru aprobarea Normelor metodologice privind tehnica de calcul și formularistica necesare pentru accize și pentru impozitul la țigete și la gazele naturale din producția internă a menținut aceeași prevedere în sensul că *“Transferurile de produse petroliere în cadrul subunităților fără personalitate juridică din structura unui agent economic cu personalitate juridică nu sunt generatoare de plată a accizelor. Această obligație se creează în momentul transferului dreptului de proprietate.”*

Contestatoarea era sucursala fără personalitate juridică, sucursala de distribuție produse petroliere în cadrul societății centrale. Astfel, între sucursala de producție și sucursala de distribuție contestatoare nu avea loc o livrare propriu-zisă, ci un transfer de produse, acestea rămânând în continuare proprietatea societății centrale.

Având în vedere cele precizate mai sus, s-a reținut în această situație că transferurile de produse petroliere, de bonuri valorice altor sucursale nu erau generatoare de plată a accizelor.

Obligativitatea plății accizelor pentru cantitățile aferente consumului propriu de produse petroliere (benzină și motorină) a fost introdusă prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 134/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, care a intrat în vigoare la data de 01.11.2000. Astfel, conform pct. 5 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 134/2000, prin care s-a modificat art. 16 alin. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000: *“agenții economici prevăzuți la alin. 3 datorează la bugetul de stat accize și pentru cantitățile de produse petroliere finite obținute și folosite pentru consumul propriu î...ș”*.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, precum și perioada supusă verificării, respectiv februarie 1999- mai 2000, s-a reținut că până la data de 01 noiembrie 2000 legislația în vigoare nu prevedea obligativitatea plății accizelor pentru cantitățile de benzină și motorină aferente consumului propriu.

În același sens s-a exprimat și Ministerul Finanțelor Publice prin direcția generală de politică și legislație fiscală.

Ținând cont de cele de mai sus, s-a reținut că în mod nejustificat organele de control au stabilit în sarcina contestatoarei obligații de plată reprezentând accize, **contestația fiind admisă.**

148. Deducerea accizei pentru cantitățile de materie prima folosită pentru producerea aditivilor pentru benzine comercializate în perioada februarie 2000- aprilie 2001

Organele de control fiscal au constatat că, în perioada februarie 2000 aprilie 2001, o societate s-a aprovizionat cu combustibil tip "P" de la o altă societate, combustibil din care prin prelucrare, au rezultat aditivi polifuncționali pentru carburanți auto, pentru care a dedus acciza aferentă materiei prime utilizată la producția de aditivi. Astfel, organele de control au constatat că societatea nu a respectat prevederile Ordonanței Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor și au stabilit de plată suma reprezentând accize aferente materiilor prime utilizate în procesul de prelucrare pentru care au calculat majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că în mod eronat organele de control nu i-au acordat dreptul să deducă acciza aferentă materiilor prime folosite la realizarea producției de aditivi polifuncționali pentru carburanți auto deoarece această sumă a fost achitată în momentul achiziționării materiei prime. Contestatoarea a considerat că debitele stabilite de organele de control nu erau datorate deoarece Ordonanța Guvernului nr.27/2000 și Hotărârea Guvernului nr.212/2000 permiteau deducerea accizei aferente materiilor prime folosite, respectiv a combustibilului de tip "P", folosit în realizarea producției de aditivi polifuncționali pentru carburanți auto.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea avea dreptul la deducerea accizei pentru cantitățile de materie primă folosită pentru producerea aditivilor pentru benzine comercializate în perioada februarie 2000- aprilie 2001, în condițiile în care materia primă nu a fost achiziționată de la rezerva de stat sau de la rezerva de mobilizare.

În drept, baza legală privind accizele, în vigoare pentru perioada care a făcut obiectul actului contestat, o reprezenta Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.134/2000, în vigoare din 01.11.2000, precum și Hotărârea Guvernului nr.212/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice privind tehnica de calcul și formularistica necesare pentru accize și pentru impozitul la țiteiul și gazele naturale din producția internă. Astfel, art.15, 16 și 17 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor erau articolele care formau secțiunea a IV-a din acest act normativ, cu titlul "*Accize pentru produsele petroliere*". Din analiza textului a rezultat că nici unul din aceste articole nu preciza posibilitatea deducerii accizei aferente materiilor prime folosite în prelucrarea combustibilului de tip "P" în scopul obținerii aditivilor pentru benzine.

Prin pct.5 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.134/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor,

art.16 a fost modificat și completat având urmatorul cuprins: *”(1) Plătitori de accize pentru produsele petroliere sunt agenții economici producători, procesatori și importatori de astfel de produse.Î...ș.*

(6) În cazul produselor prevăzute la art.15, achiziționate de rafinării direct de la rezerva de stat sau de la rezerva de mobilizare, din a căror prelucrare rezultă alte produse petroliere, agenții economici producători vor deduce, pe baza de documente justificative, din accizele datorate pentru produsele finale facturate, accizele efectiv plătite la achiziționarea produselor introduse în prelucrare”.

Acest text de act normativ a fost preluat și de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.209/15.11.2000, pct.3 alin.9. Din analiza acestui text de lege a rezultat **posibilitatea rafinăriilor de a putea deduce din acciza datorată pentru produsele finite facturate acciza aferentă materiilor prime utilizate în prelucrarea produselor petroliere**, dar, și în acest caz, condiționat de faptul că produsele petroliere prevăzute la art.15 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, pentru prelucrare și obținere de noi produse, să fie preluate de rafinării de la rezerva de stat sau de la rezerva de mobilizare.

Față de cele reținute mai sus, a rezultat că societatea contestatoare nu se încadra în prevederile art.16 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, completată și modificată și nu avea dreptul la deducerea din accizele datorate pentru produsele finite facturate, a accizelor plătite la achiziționarea materiilor prime folosite la prelucrarea acestora. Având în vedere că actele normative invocate care reglementau regimul accizelor nu prevedeau dreptul de deducere, din valoarea accizelor datorate bugetului de stat a sumelor reprezentând accize aferente materiilor prime utilizate în procesul de prelucrare a produselor petroliere și luând în considerare ca prin art.45 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor se preciza că:

”Răspunderea pentru calcularea și vărsarea la bugetul de stat a accizelor î...ș revine plătitorilor prevăzuți în prezenta ordonanță” a rezultat că măsurile dispuse de organele de control au fost legale.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, afirmația societății potrivit căreia a întocmit corect anexa nr.5 din Hotărârea Guvernului nr.212/2000, cu referire la alte produse întrucât conform prevederilor pct.19 din Hotărârea Guvernului nr.212/2000 privind tehnica de calcul și formularistica necesară pentru accize, anexa nr.5 se întocmea pentru Secțiunea a V-a din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor *“Accize pentru alte produse și grupe de produse”*, art.23, mai precis pentru cafea.

Potrivit art.23 (1) din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor:

”Din accizele datorate bugetului de stat pentru cafeaua obținută prin prăjirea cafelei verzi se deduc, pe bază de documente justificative, accizele plătite fie în vamă, fie la achiziționarea cafelei verzi direct de la agenții economici importatori”, prevedere în care nu se încadra contestatoarea.

Având în vedere cele reținute mai sus, susținerile contestatoarei privind întocmirea corectă a anexei nr.5 reprezentând *“Jurnalul privind cumpărările de materii prime supuse accizelor”* au fost considerate neîntemeiate. Produsele petroliere utilizate ca materie primă în procesul de prelucrare de către contestatoare nu făceau obiectul *“altor produse”*, așa cum a susținut societatea, acestea fiind nominalizate clar în anexa nr.2 la Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor. În consecință, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

149. Compensarea accizei de plata cu acciza aferentă cantităților de materie primă achiziționată în lunile anterioare

În luna aprilie 2001 o societate comercială nu a virat la bugetul de stat acciza aferentă produselor finite livrate, evidențiată ca obligație de plată, efectuând compensarea cu acciza aferentă materiei prime achiziționată în lunile anterioare și neutilizată. Urmare faptului că operațiunea de compensare efectuată de societate nu avea baza legală, organele de control au stabilit suma de plată reprezentând accize aferente lunii aprilie 2001 pentru care au calculat majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că eronat organele de control au constatat că nu a virat la bugetul de stat acciza constituită deoarece această neplată s-a datorat faptului că societatea avea de recuperat accize aferente lunilor anterioare în care și-a desfășurat activitatea. Contestatoarea a recunoscut ca legală constatarea organelor de control potrivit căreia operațiunea de compensare a accizelor de recuperat din lunile anterioare nu avea bază legală prin invocarea prevederilor art. 7, pct. 6 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 dar a considerat că acesta a fost eronat interpretat întrucât prevederea legală nu interzicea compensarea între acciza aferentă produselor finite comercializate, până la limita accizei aferente materiilor prime achiziționate. Contestatoarea a susținut că actul normativ se referea doar la interzicerea deducerii între acciza aferentă materiilor prime achiziționate și acciza aferentă produselor finite achiziționate în quantum mai mare decât al accizelor produselor finite, fapt care ar îndreptăți societatea la returnarea diferenței de acciza astfel evidențiată, or societatea nu a procedat astfel. În susținerea afirmațiilor sale, contestatoarea a prezentat o situație potrivit căreia la sfârșitul lunii aprilie 2001 avea de recuperat accize astfel încât a procedat la compensarea cu acciza aferentă produselor livrate la data de 30.04.2001.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea dreptul de a efectua compensarea accizei de plata cu acciza aferentă cantităților de materie primă achiziționată în lunile anterioare dar neutilizată în fabricarea de produse finite supuse accizării.

În drept, principiul deducerii accizelor plătite la achiziționarea materiei prime era reglementat prin art.7 din Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor care la alin.(2) preciza că:

”Deducerea se face pe răspunderea agenților economici în raport cu cantitatea de materie primă utilizată efectiv - în limita normelor de consum pentru obținerea produselor finite supuse accizelor și livrate în fiecare lună calendaristică. Limitele normelor de consum în funcție de care se face deducerea accizelor aferente materiei prime sunt cele prevăzute în rețetele de fabricație a băuturilor alcoolice în baza cărora s-a obținut licența de fabricație” iar la alin.6 preciza că: *”Nu se acceptă deducerea unor accize aferente materiilor prime în quantum mai mare decât al accizelor aferente produselor finale livrate”*.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia a efectuat compensarea accizei de plată aferentă produselor finite livrate în luna aprilie 2001 cu acciza aferentă materiilor prime achiziționate în lunile anterioare nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din actul normativ menționat mai sus a rezultat că principiul deducerii se aplică numai pentru valoarea accizei aferentă materiei prime utilizate la fabricarea produselor finale livrate. Prin urmare, în mod legal organele de control nu au acceptat *”compensarea”* accizei de plată pe luna aprilie 2001 cu acciza aferentă materiei prime achiziționate și neutilizată la fabricarea produselor finite livrate. De altfel, Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor

cu modificările și completările ulterioare reglementa numai principiul deducerii accizei aferentă materiei prime utilizată la fabricarea produselor finite.

Nici susținerile privind modul de efectuare a operațiunii de compensare prezentat prin contestația formulată cât și susținerea potrivit căreia suma în speță ar proveni din diminuarea accizei de la 180 EUR/Hl alcool pur la 85 EUR în luna decembrie 2000 nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că de fapt suma respectivă considerată de contestatoare ca fiind acciza de recuperat la 31.12.2000 reprezenta acciza aferentă unor aprovizionări de materie primă din luna decembrie 2000 care au făcut obiectul unui alt proces verbal și prin care nu a fost acordată deducerea accizei aferentă acestor aprovizionări. Astfel, prin înregistrarea în contabilitate a acestor documente a rezultat că societatea nu și-a determinat corect obligațiile de plată a accizelor și T.V.A. pe luna decembrie 2000, organele de control stabilind că aceasta are acciza de plată pe luna decembrie 2000.

Din situația prezentată în contestație, a rezultat că în fapt societatea nu a ținut cont de constatările din actul de control anterior înscriind că acciza de restituit suma care de fapt era aferentă materiilor prime achiziționate în luna decembrie 2000 și pentru care nu a fost acordată deducerea prin actul de control anterior. Astfel, dacă s-a avut în vedere că societatea contestatoare datorează bugetului de stat accizele aferente materiilor prime achiziționate în lunile anterioare așa numita compensare considerată eronat de contestatoare ca acciza de restituit nici nu putea fi efectuată.

Față de cele reținute mai sus, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

150. Acciza datorată pentru livrările efectuate în perioada martie-aprilie 2001 de combustibil lichid ușr tip III rezultat din prelucrarea rezidurilor petroliere

În perioada martie-aprilie 2001 o societate a comercializat combustibil lichid ușr tip III rezultat din prelucrarea deșeurilor de produse petroliere și resturilor nemetalice recuperate, fără a calcula, evidenția și achita acciza aferentă. Prin proces verbal organele de control au stabilit cuantumul accizelor datorate pentru care au calculat majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că în mod eronat organele de control au stabilit accize pentru produsul combustibil lichid ușr obținut din prelucrarea rezidurilor petroliere provenite din curățarea tancurilor petroliere, rezervoarelor, cisternelor auto, etc. deoarece Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, la art.21 menționa ca acciza *“se calculează o singură dată”*. În susținerea contestației, contestatoarea a invocat o adresă prin care Ministerul Finanțelor Publice și Ministerul Industriei și Comerțului au comunicat lista prin care s-a acordat cota zero de accize, motiv pentru care, cu buna știință, contestatoarea nu a declarat și virat la bugetul de stat accizele.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru livrările efectuate în perioada martie-aprilie 2001 de combustibil lichid ușr tip III rezultat din prelucrarea rezidurilor petroliere contestatoarea datora accize.

În drept, art.16 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.134/2000 preciza că: *“Plătitori de accize pentru produsele petroliere sunt agenții economici producători, procesatori sau importatori de astfel de produse”*. Odată cu intrarea în vigoare a

Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.134/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, la art.56 cu pozițiile cuprinse la lit.C “*Produse petroliere*”, s-a prevăzut că produsul combustibil pentru încălzit era accizabil fiind înscris la pct.13 în anexa nr.1 “*Lista cuprinzând taxele speciale de consumație (accize)*”. Prin art.II, alin.1 și 2 din aceeași Ordonanța de Urgență se preciza că:

”În termen de 10 zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, agenții economici producători de produse petroliere sunt obligați să transmită Ministerului Finanțelor și Ministerului Industriei și Comerțului lista cuprinzând semifabricatele și produsele finite din nomenclatorul lor de fabricație.

Ministerul Finanțelor, în termen de 30 de zile de la data primirii listelor, împreună cu Ministerul Industriei și Comerțului, va stabili și va comunica agentului economic producător încadrarea din punct de vedere al accizelor a fiecărui produs și semifabricat cuprins în listă”.

În susținerea contestației formulate, societatea a prezentat o adresă, din care a rezultat că societatea contestatoare a solicitat Ministerului Industriilor și Resurselor și Ministerului Finanțelor Publice să analizeze procesul tehnologic prin care obținea combustibilul lichid ușr tip III, prin recuperarea și recondiționarea deșeurilor petroliere, în scopul de a se stabili dacă acest produs trebuia accizat sau nu. De asemenea, a prezentat și o adresă din 14.02.2001 prin care, urmare acestei solicitări, Ministerul Industriei și Resurselor a transmis constestatoarei Nomenclatorul produselor și semifabricatelor rezultate din prelucrarea țițeiului, completare la o scrisoare din 27.10.2000, privind încadrarea combustibilului lichid ușr tip III rezultat din prelucrarea nămolurilor petroliere și a uleiurilor uzate prin ecologizarea solurilor infestate din rafinării și schele petroliere și utilizat pentru încălzire ca fiind scutit de acciză, adresa confirmată și vizată de Ministerul Finanțelor Publice, prin direcția generală de politică și legislație fiscală.

Având în vedere că în susținerea contestației, societatea a prezentat documente din care a rezultat că în perioada controlată beneficia de scutire la plata accizelor pentru comercializarea de combustibil lichid ușr tip III, utilizat pentru încălzire, obținut din prelucrarea nămolurilor petroliere și a uleiurilor uzate obținute din ecologizarea solurilor infestate din rafinării și schele petroliere, documente neprezentate organelor de control, drept pentru care din actul de control contestat nu a rezultat dacă s-a verificat respectarea condițiilor impuse prin scrisoarea din 14.02.2001. Luând în considerare ca art.3 (3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice se preciza: “*Contestatorul poate depune în dovedirea contestației formulate acte care nu au fost avute în vedere de organele de control*”, procesul verbal a fost desființat în baza art.9, alin (3) și (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001, urmând ca organele de control să verifice proveniența materiei prime, a calității produselor rezultate precum și dacă livrările care făceau obiectul controlului reprezentau combustibil care a fost utilizat pentru încălzire.

151. Acciza datorată în cazul importului de alcool destinat producerii de băuturi alcoolice

Printr-un proces-verbal, organele de control fiscal au constatat că pentru importul de alcool efectuat de o societate comercială în perioada ianuarie 1992 mai 1993, destinat prelucrării în vederea obținerii de băuturi alcoolice, contestatoarea nu a calculat acciza aferentă. În

consecință, organele de control au procedat la determinarea accizei aferentă importului de alcool utilizat ca materie primă pentru băuturile alcoolice comercializate în perioada controlată prin aplicarea cotelor asupra prețurilor cu ridicata calculate potrivit dispozițiilor pct.2, lit.d) din Normele metodologice nr. 262754 din 1 decembrie 1991 privind așezarea, tehnica de calcul, evidența și vărsarea la bugetul administrației centrale de stat a impozitului pe circulația mărfurilor și accizelor în funcție de valoarea în vamă, la care s-au adăugat taxele vamale și impozitul pe circulația mărfurilor.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că în mod eronat organele de control au calculat accize pentru importul de alcool utilizat ca materie primă pentru obținerea de băuturi alcoolice deoarece obligația calculării și plății accizelor revenea numai la livrarea produselor finite obținute când acestea intrau în sfera consumului.

Invocând prevederile art.1, art.7, art.9 și cele ale art.13 din Hotărârea Guvernului nr.779/1991 privind impozitul pe circulația mărfurilor și accizele, contestatoarea a considerat că pentru importul de alcool nu se datorau accize deoarece acestea erau taxe speciale de consumație, calculate prin aplicarea de cote procentuale asupra prețurilor la care se livra marfa, datorate din ziua încasării contravalorii produselor finite, înscrise distinct în factură. Contestatoarea a mai susținut că alcoolul importat nu a fost livrat ca atare ci a fost folosit ca materie primă pentru procesare obținându-se băuturi alcoolice iar societatea în calitate de proprietar nu trebuia să calculeze și să plătească accize numai după desfacerea produselor finite în sfera consumului.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru importul de alcool în vederea obținerii de băuturi alcoolice, contestatoarea avea obligația de a calcula acciza aferentă și implicit de a o include în prețul de facturare al produselor finite obținute.

În drept, art. 1 din Hotărârea Guvernului nr.779/1991 privind impozitul pe circulația mărfurilor și accizele preciza că persoanele juridice care au dreptul să producă, să importe sau să comercializeze produse sunt obligate să plătească la bugetul de stat taxe speciale de consumație denumite accize.

Referitor la modul de determinare al taxelor speciale de consumație, pct.2, lit.d) din Normele metodologice nr.262754 din 1 decembrie 1991 privind așezarea, tehnica de calcul, evidența și vărsarea la bugetul administrației centrale de stat a impozitului pe circulația mărfurilor și accizelor preciza că impozitul pe circulația mărfurilor și accizele erau cuprinse în prețuri și tarife și se calculează după cum urmează:

“În...ș d) pentru importul de materii prime, materiale și alte produse, efectuat direct sau prin societăți de import-export care-și desfășură activitatea pe bază de comision, în scop productiv sau pentru investiții, prin aplicarea cotelor asupra prețurilor cu ridicata determinate conform art. 5 al Hotărârii Guvernului nr. 464/1991 (Prețurile cu ridicata se formează pe baza prețurilor externe în valută exprimate în lei, la cursul de schimb în vigoare, la care se adaugă taxele vamale, impozitul pe circulația mărfurilor, precum și comisionul declarat al societății comerciale de export-import)”.

Pct.4 din aceleași norme metodologice preciza că:

“Impozitul pe circulația mărfurilor sau accizele, după caz, se datorează din ziua încasării contravalorii produselor livrate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate, iar în cazul importurilor directe pentru producție, investiții sau alimentație publică, o dată cu recepția produselor”.

Din actele existente la dosarul cauzei a rezultat că în perioada controlată, contestatoarea a achiziționat din import alcool etilic de 96,2 grade utilizat ca materie primă în vederea obținerii de băuturi alcoolice. Prin urmare, potrivit art.1 din Hotărârea Guvernului nr. nr.779/1991 privind impozitul pe circulația mărfurilor și accizele, contestatoarea în calitate de importatoare avea

obligația de a calcula și vira acciza pentru importul de alcool etilic utilizat ca materie primă în conformitate cu cota de accizare de 30% cuprinsă în pct.1 al anexei la aceasta hotărâre.

În același sens s-a pronunțat și direcția de specialitate, respectiv direcția generală a impozitelor indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia *“obligația calculării și plății accizelor urmează a se face ulterior actului de vânzare - cumpărare a produselor finite - în cazul de față procesate când acestea intră în sfera consumului”* nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece în cauză alcoolul achiziționat din import a fost folosit ca materie primă, materie primă, din care printr-o firmă specializată, în sistem de prestări de servicii s-au obținut produse noi -alcool 60 grade, vodcă și rom cu caracteristici diferite de cele ale alcoolului importat ca urmare a modificărilor intervenite în concentrația alcoolică. Mai mult chiar, băuturile alcoolice obținute erau produse distinct înscrise în anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului nr.779/1991 privind impozitul pe circulația mărfurilor și accizele, poziția 4, în categoria băuturilor spirtoase cu cota de accizare de 60%. Așadar, în cauză fiind vorba de produse diferite, cărora li se aplicau accize diferite, perceperea accizelor era obligatorie pentru contestatoare, atât pentru alcool etilic importat utilizat pentru producție ca materie prima cât și pentru produsele noi comercializate mai ales că nu s-a transferat dreptul de proprietate asupra materiei prime către firma prestatoare de servicii.

Având în vedere că din actele normative menționate mai sus a rezultat că evidențierea și calcularea accizelor pentru importul de alcool de 96,2 grade utilizat ca materie primă era obligatorie pentru contestatoare în calitate de importator direct al alcoolului, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**