



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Nr. înreg. ANSPDCP: 20084/2011
Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR Nr. 48/2012



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 46/18.09.2012

privind soluționarea contestației formulate de E.A. din Bistrița,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 19791/16.08.2012.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Bistrița-Năsăud (D.J.A.O.V. BN), prin adresa nr. 2757/16.08.2012 înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 19791/16.08.2012 (fila nr. 21), în legătură cu contestația depusă de E.A. din Bistrița.

Contestația este formulată prin Cabinet avocat T.J. (împuternicire avocațială – fila nr. 41) și este îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr. 2411/13.07.2012 (filele nr. 11-12) emisă de D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud, act prin care s-a stabilit în sarcina dlui E.A. suma totală de ... lei reprezentând accize (... lei) și accesorii aferente accizelor constând în dobânzi și penalități de întârziere (... lei). Contestația mai vizează și Raportul de inspecție fiscală nr. 2410/13.07.2012 (filele nr. 8-10) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 - 207 și 209 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze contestația formulată de E.A. din Bistrița.

Din analiza datelor și documentelor existente la dosar, rezultă următoarele:

I. Urmare a unor verificări efectuate de către organele de poliție la S.C. API S.R.L. Bistrița în data de 29.11.2010 au fost identificate, într-un garaj, mai multe recipiente din plastic ce conțineau în total cantitatea de ... lichid incolor cu miros specific de alcool. Recipientele aveau capacitatea de ... litri (... flacoane), ... litri (... bidoane plastic) și respectiv ... litri (... flacoane), nu purtau etichete și nu erau marcate cu banderole conform legii. În urma unor analize chimice efectuate de Direcția de Sănătate Publică Bistrița-Năsăud s-a stabilit ca cei ... litri lichid aveau următoarele concentrații de alcool în volum:

- ... litri – 81% alcool în volum;
- ... litri – 91% alcool în volum;
- ... litri – 96% alcool în volum;
- ... litri – 91% alcool în volum.

S-a mai stabilit că E.A., administratorul S.C. API S.R.L. Bistrița, a cumpărat în aceeași zi alcoolul, de la o persoană ce nu a putut fi identificată, intenționând să-l folosească pentru uz familial și nu să-l revândă prin intermediul societății.

Având în vedere că, potrivit art. 296¹ alin. (1) lit. c). și l). din Legea nr. 571/2003 actualizată, atât achiziționarea de alcool etilic și distilate de la alți furnizori decât antrepozitarii autorizați pentru producție sau importatorii autorizați de astfel de produse cât și deținerea în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea produselor accizabile supuse marcării (băuturi spirtoase peste 200 litri, produse intermediare de alcool peste 300 litri) sunt fapte care constituie infracțiuni, pe numele dlui E.A. a fost deschis Dosarul penal nr. 636/P/2010 pe rol la Parchetul de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud.

Prin adresa din 18.10.2011 (fila nr. 1) Serviciul de investigare a fraudelor din cadrul I.P.J. Bistrița-Năsăud, solicită Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj să precizeze care este valoarea accizelor și a T.V.A. aferente celor ... litri de alcool identificați la numitul E.A. ținând cont de concentrațiile în volum anterior arătate, cerând totodată acesteia să precizeze cuantumul prejudiciului cauzat bugetului de stat și dacă se constituie parte civilă în procesul penal cu această sumă.

Ca răspuns, D.R.A.O.V. Cluj prin Serviciul juridic al acesteia, cu scrisoarea nr. 18477/J/20.10.2011 (fila nr. 2), comunică Inspectoratului Județean de Poliție Bistrița-Năsăud că se constituie parte civilă în dosarul penal nr. 636/P/2010 privind pe numitul E.A., precizând totodată și cuantumul accizelor datorate bugetului de stat în sumă totală de ... lei. Prin aceeași adresă se solicită obligarea numitului E.A. la plata acestei sume precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente până la data plății efective. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat D.R.A.O.V. Cluj menționează că nu are atribuții în ceea ce privește acest impozit indirect.

La finalizarea cercetărilor, în dosarul penal anterior menționat, a fost pronunțată Ordonanța procurorului din 07.05.2012 (filele nr. 3-4), rămasă definitivă prin neatacare (așa cum rezultă din adresa nr. 2885/03.09.2012 a D.R.A.O.V. Cluj – fila nr. 34), act prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinutului E.A. pentru comiterea infracțiunilor prevăzute de art. 296¹ alin. (1) lit. c). și l). din Legea nr. 571/2003, neînceperea urmăririi penale față de acesta pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. a). din Legea nr. 241/2005, aplicarea în sarcina acestuia a unei sancțiuni cu caracter administrativ de ... lei amendă, confiscarea cantității de ... litri alcool etilic identificată asupra sa la data de 29.11.2010 aflată la Camera de corpuri delictive a I.P.J. Bistrița-Năsăud, precum și comunicarea soluției către I.P.J. Bistrița-Năsăud – Serviciul de investigare a fraudelor, dispunându-se totodată sancționarea contravențională a făptuitorului și confiscarea cantității de ... litri alcool etilic alimentar aflată la Camera de corpuri delictive a I.P.J. Bistrița-Năsăud.

Urmare a faptului că în dosarul penal anterior precizat a fost dispusă scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului însă nu s-a recuperat prejudiciul cu care D.R.A.O.V. Cluj s-a constituit parte civilă, cu adresa nr. 8571/J/01.06.2012 (filele nr. 5-6), această instituție regională vamală solicită Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Bistrița-Năsăud să procedeze la întocmirea actelor administrative fiscale de recuperare a acestuia. În cuprinsul aceleiași adrese sunt precizate și motivele de drept care să fie avute în vedere la stabilirea în sarcina dlui E.A. a accizelor datorate precum și a accesoriilor aferente plății cu întârziere a acestora.

Astfel, în urma unei inspecții fiscale efectuate în perioada 26.06.2012 – 10.07.2012 la dl E.A. domiciliat în Bistrița, Str. Eroilor, Nr. 17, au fost întocmite de către organele D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud Raportul de inspecție fiscală nr. 2410/13.07.2012 (filele nr. 8-10) și respectiv Decizia de impunere nr. 2411/13.07.2012 (filele nr. 11-12).

Prin decizia de impunere nr. 2411/13.07.2012 (filele nr. 11-12) D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud stabilește în sarcina dlui E.A. suma totală de ... lei reprezentând accize (... lei) și accesorii aferente accizelor constând în dobânzi și penalități de întârziere (... lei). În ceea ce privește obligația principală stabilită în sarcina contestatorului organele vamale au invocat atât starea de fapt anterior descrisă cât și prevederile legale în materie de accize regăsite în cuprinsul art. 206², art. 206⁶ lit. b)., art. 206⁷ lit. b)., art. 206⁹ lit. b)., art. 206¹⁴ alin. (1) lit. a). – d). și art. 206²¹ alin. (10) din Codul fiscal. Obligațiile fiscale accesorii au fost stabilite în baza art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), (2) și (7) precum și art. 120¹ din Codul de procedură fiscală.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 2411/13.07.2012 (filele nr. 11-12) emisă de D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. 2410/13.07.2012 (filele nr. 8-10) care a stat la baza emiterii acesteia, petentul, prin Cabinet avocat T.J. (împuternicire avocațială – fila nr. 41), depune contestația înregistrată la D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud sub nr. 2743/13.08.2012 (fila nr. 16), transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 19791/16.08.2012 (fila nr. 21).

Prin contestația formulată se solicită anularea totală a actelor atacate ca fiind netemeinice.

În acest sens sunt invocate următoarele motive:

- în dosarul nr. 636/P/2010 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud s-a dispus scoaterea de sub urmărirea penală a petentului și neînceperea urmăririi penale față de acesta, aplicarea unei sancțiuni cu caracter administrativ în cuantum de ... lei și confiscarea alcoolului;

- nicio persoană nu poate fi trasă la răspundere și obligată la plata unei cheltuieli sau taxe în plus, atâta timp cât nu a beneficiat de acel bun, el fiind confiscat;

- nu există niciun raport de cauzalitate între prejudiciul neprodus și paguba suferită, iar calculele efectuate în cadrul deciziei de impunere sunt total eronate, neavând niciun temei legal în lipsa unei culpe a petentului;

- exigibilitatea accizelor nu s-a născut în prezenta cauză și nici nu se poate naște atât timp cât, interpretând corect textul legal conform normelor metodologice aplicabile la data controlului, acciza este datorată în momentul eliberării spre consum,

ori alcoolul a fost deținut în interes personal, nu a fost oferit spre vânzare, astfel că art. 206 din Codul fiscal modificat nu este aplicabil;

- atât timp cât nu este stabilită modalitatea de comercializare a alcoolului și acesta este în posesia Statului Român, decizia de impunere este una vădit nelegală și netemeinică impunându-se revocarea ei și anularea raportului fiscal ce a stat la baza emiterii acesteia care de asemenea conține date contradictorii de natura celor anterior arătate.

*
* *

Cu adresa nr. 19791/21.08.2012 (fila nr. 23) s-a solicitat petentului să comunice cuantumul sumei totale contestate (individualizată pe categorii de obligații) și să-și completeze motivarea contestației cu arătarea normelor de drept material fiscal și a celor de procedură fiscală în temeiul cărora se solicită anularea actelor de impunere atacate.

Ca răspuns celor solicitate, petentul, prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 21210/04.09.2010 (filele nr. 29-30), face următoarele precizări:

- a înțeles să atace decizia de impunere nr. 2411/13.07.2012 în baza căreia A.N.A.F. a stabilit în sarcina sa accize în sumă de ... lei precum și dobânzi și penalități în cuantum de ... lei rezultând astfel un total de ... lei;

- art. 206⁶, art. 206⁷ și art. 206²¹ din Codul fiscal nu sunt incidente în cauză;

- decizia de impunere nu cuprinde toate elementele prevăzute de art. 43 din Codul de procedură civilă iar majorările și penalitățile calculate de asemenea nu au elementele dispuse de art. 41-43 din Codul de procedură fiscală;

- din prevederile art. 206⁶ și art. 206⁷ Cod procedură fiscală rezultă că taxa devine exigibilă la momentul eliberării pentru consum iar în această situație acest fapt nu s-a produs, produsele găsite fiind ridicate și confiscate de către organele statului român. În această situație nu este născut dreptul A.N.A.F. de a calcula accize conform art. 206²¹ iar normele metodologice și Codul de procedură fiscală prin art. 41-43 stabilesc clar care sunt elementele care trebuie îndeplinite cu ocazia deciziilor de impunere cu caracter fiscal;

- inexistența prejudiciului precum și inaplicabilitatea normelor de drept constatate, imposibilitatea cunoașterii de către petent a plății sau neplății accizei, obligație care revenea vânzătorului, respectiv persoanei fizice sau juridice de la care contestatorul, în interes personal, a achiziționat alcoolul, duc spre concluzia de netemeinicie și nelegalitate a deciziei de impunere precum și a raportului fiscal anexat;

- majorările de întârziere calculate sunt neîntemeiate deoarece raportat la art. 206⁶ și art. 206⁷ Cod fiscal aceasta nu a devenit exigibilă motiv pentru care nu sunt îndeplinite nici dispozițiile art. 374 – 378 din Codul de procedură civilă privind caracterul cert, lichid și exigibil al creanței sau al sumei la care se calculează.

Anexat scrisorii de răspuns este transmisă și o copie a Procesului verbal nr. 1739441/21.05.2012 (fila nr. 28) emis de I.P.J. Bistrița-Năsăud, act prin care, i-a fost

aplicată petentului o sancțiune principală constând în **avertisment** și una complementară de **confiscare** a ... litri de alcool etilic.

De asemenea, cu adresa nr. 19791/21.08.2012 (fila nr. 22), s-a solicitat D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud să transmită în completare la dosarul contestației atât documente cât și explicații edificatoare și motive de drept care să justifice măsurile luate prin decizia de impunere atacată în raport cu susținerile petentului din cuprinsul contestației.

Documentele și explicațiile solicitate au fost transmise atașat scrisorii de înaintare nr. 3023/11.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 21926/11.09.2012 (fila nr. 42), ele fiind anexate la dosarul cauzei la filele nr. 31-41.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Litigiul fiscal intervenit în cauză izvorăște din contradictorialitatea opiniilor exprimate de petent în raport cu cele ale organelor vamale cu privire la legalitatea stabilirii în sarcina acestuia (petentului) a accizelor aferente cantității de alcool etilic pe care acesta a achiziționat-o și o deținea în afara unui regim suspensiv de accize și pentru care accizele nu au fost percepute.

Astfel, în timp ce organele vamale susțin că petentul datorează accize pentru cantitatea de alcool etilic găsită în posesia sa și confiscată de către organele de poliție, contestatorul apreciază că în măsura în care alcoolul etilic i-a fost confiscat nu mai poate fi obligat la plata accizelor care ar fi fost aferente acestuia.

Motivele de fapt și de drept avute în vedere atât de către organele vamale la stabilirea în sarcina contestatorului a accizelor și accesoriilor aferente, cât și de către petent în motivarea contestației formulate, au fost arătate în mod detaliat mai sus, în cuprinsul preambulului.

Așa fiind, constatăm că pentru soluționarea litigiului fiscal aferent prezentei cauze, este necesar ca organul de soluționare a contestației să stabilească dacă, în condițiile legii, sancțiunea complementară a confiscării produselor accizabile deținute în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute, poate coexista cu măsura administrativă fiscală a stabilirii accizelor datorate, ori ele se exclud în mod reciproc una pe cealaltă.

În fapt, așa cum rezultă din documentele existente la dosar, în cauză s-a stabilit că dl E.A. a achiziționat alcool etilic de la alți furnizori decât antrepozitarii autorizați pentru producție sau importatorii autorizația de astfel de produse și a deținut acest produs în afara unui antrepozit fiscal.

Având în vedere că în cauză este vorba despre achiziționarea și respectiv deținerea unui produs accizabil (alcool etilic), rezultă că sunt aplicabile prevederile Codului fiscal în materie de accize și respectiv ale Codului de procedură fiscală în materie procedurală, așa cum erau ele în vigoare la data de 29.11.2010, dată la care a fost achiziționat și deținut de către petent acest produs.

Din această perspectivă precizăm că, în raport de faptele reținute în sarcina contestatorului, Codul fiscal și Codul de procedură fiscală cuprind atât prevederi cu caracter administrativ fiscal cât și contravențional și respectiv penal.

Astfel, din punct de vedere **administrativ fiscal**, în înțelesul prevederilor art. 206³ pct. 1 coroborat cu art. 206² lit. a). din Codul fiscal alcoolul și băuturile alcoolice sunt produse accizabile. Conform art. 206⁶ alin. (1) din Codul fiscal accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum al produselor accizabile. De asemenea, potrivit art. 206⁷ alin. (1) lit. b). din Codul fiscal, „*deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute*” reprezintă eliberare pentru consum.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama că, în pofida dispozițiilor prohibitive antecitate, petentul a fost descoperit că deținea produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute, rezultă că în plan fiscal, pentru cantitatea de produse accizabile deținută, accizele datorate au devenit exigibile.

Totodată, conform dispozițiilor art. 206⁹ alin. (1) lit. b). din Codul fiscal, în ceea ce privește deținerea unor produse accizabile, astfel cum se menționează la art. 206⁷ alin. (1) lit. b)., **persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile este persoana care deține produsele accizabile sau orice altă persoană implicată în deținerea acestora.**

Față de cele anterior arătate, rezultă că, **în plan administrativ fiscal**, stabilirea în sarcina petentului a accizelor aferente alcoolului etilic deținut este legală.

Pe de altă parte, potrivit uneia din regulile generale privitoare la producerea și deținerea produselor accizabile regăsite în cuprinsul art. 206²¹ alin. (10) Cod fiscal „*este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută*”, încălcarea interdicției atrăgând plata accizelor așa cum prevede și art. 206²¹ alin. (7) din Codul fiscal. Nerespectarea dispozițiilor legale prohibitive are implicații atât în plan **contravențional** cât și în plan **penal** în funcție de pericolul social pe care îl reprezintă faptele reținute în sarcina contestatorului.

Astfel, **în plan contravențional**, potrivit art. 220 alin. (1) lit. a). – c). și alin. (2) lit. a). din Codul de procedură fiscală (așa cum era el în vigoare la data de 29.11.2010):

“(1) *Constituie contravenții următoarele fapte:*

a). *deținerea de produse accizabile în afară regimului suspensiv, care nu au fost introduse în sistemul de accizare conform titlului VII din Codul fiscal;*

b).

c). *deținerea în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea pe teritoriul României a produselor accizabile supuse marcării, potrivit titlului VII din Codul fiscal, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false sub limitele prevăzute la art. 296¹ alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare;*

(2) *Contravențiile prevăzute la alin. (1) se sancționează cu amendă de la 20.000 lei la 100.000 lei, precum și cu:*

a). **confiscarea produselor**, iar în situația în care acestea au fost vândute, *confiscarea sumelor rezultate din această vânzare, în cazurile prevăzute la alin. (1) lit. a), c), k), l), m), n), v), x) și y);”*.

Față de cele anterior citate și în lipsa vreunei prevederi legale care să deroge de la aplicarea sancțiunii complementare a confiscării în cazul în care s-au stabilit

accizele datorate în sarcina plătitorului ori invers, concluzionăm că măsura administrativ fiscală a stabilirii accizelor datorate și sancțiunea contravențională complementară a confiscării produselor accizabile ce au făcut obiectul faptelor contravenționale reținute în prezenta cauză pot coexista.

În fine, **în plan penal**, potrivit art. 296¹ alin. (1) lit. c). și l). din Codul fiscal constituie infracțiuni și următoarele fapte:

“c). achiziționarea de alcool etilic și de distilate de la alți furnizori decât antrepozitarii autorizați pentru producție sau importatorii autorizați de astfel de produse, potrivit titlului VII;

.....
l). deținerea de către orice persoană în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea pe teritoriul României a produselor accizabile supuse marcării, potrivit titlului VII, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false peste limita a 10.000 țigarete, 400 țigări de foi de 3 grame, 200 țigări de foi mai mari de 3 grame, peste 1 kg tutun de fumat, băuturi spirtoase peste 200 litri, produse intermediare de alcool peste 300 litri;”.

Conform alin. (2) lit. a). al aceluiași articol infracțiunile prevăzute la alin. (1) lit. c). și l). se pedepsesc cu închisoare de la 1 an la 4 ani și cu aplicarea măsurii confiscării prevăzută de art. 118 lit. e). Cod penal.

Așa fiind, **în cauză**, aplicarea în sarcina petentului a sancțiunii contravenționale complementare a confiscării produselor accizabile deținute de acesta cu nerespectarea normelor legale sau a confiscării prevăzute de Codul penal nu exclude, ba dimpotrivă impune, aplicarea, în temeiul normelor legale, a măsurii administrative fiscale a stabilirii în sarcina lui și a accizelor datorate.

Având în vedere cele de mai sus apreciem că obligațiile bugetare constând în accize au fost corect stabilite în sarcina petentului, motiv pentru care contestația formulată urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Aceeași soluție urmează a fi pronunțată și cu privire la capătul de cerere vizând accesoriile aferente accizelor, în deplină concordanță cu principiul de drept potrivit căruia soarta accesoriilor o urmează pe cea a principalului.

Susținerile contestatorului privind emiterea actelor atacate cu lipsa unor elemente prevăzute la art. 41-43 din Codul de procedură fiscală nu pot fi luate în analiză atât timp cât nu se arată în concret care din respectivele elemente au fost omise și cu ce fel de consecințe asupra validității actelor.

În conformitate cu art. 1 alin. (3) din Codul fiscal, în materie fiscală, dispozițiile codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. De asemenea, potrivit art. 2 din Codul de procedură fiscală prevederile Codului de procedură civilă nu pot fi aplicate decât acolo unde Codul de procedură fiscală nu dispune. Conform aceluiași articol de lege Codul de procedură fiscală constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Așa fiind, nu pot fi luate în considerare trimiterile contestatorului la articole din Codul civil și respectiv Codul de procedură civilă atât timp cât asupra aspectelor de ordin material și respectiv procedural impuse de analiza prezentei cauze, prevederile Codului fiscal și cele ale Codului de procedură fiscală dispun în mod clar și precis.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de E.A. pentru suma totală de ... lei reprezentând accize (... lei) și accesorii aferente accizelor constând în dobânzi și penalități de întârziere (... lei), iar pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. 2411/13.07.2012 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Bistrița-Năsăud.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,