



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București, CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 43 / 2014

privind soluționarea contestației depuse de

S.C. .X.S.R.L. – .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. **906976** din data de **10.06.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor prin adresa nr. .X./04.06.2013 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X din data de 10.06.2013, asupra contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L.** cu sediul în .X., str. X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. C-B .X./26.04.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. C-B .X./26.04.2013, emise de către Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, obiectul acesteia fiind suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă accize pentru alte tutunuri de fumat, .X. lei reprezintă dobânzi și .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. C-B .X./26.04.2013 respectiv data de 09.05.2013, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicate de reprezentantul acesteia pe Decizia de impunere menționată mai sus, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Registratura generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală în data de 23.05.2013 sub nr.X, conform ștampilei aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X.S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. C-B .X./26.04.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. C-B .X./26.04.2013 de către Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale societatea arată că a făcut obiectul unui control realizat de organele de specialitate din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor referitor la activitatea desfășurată în perioada 01.01.2010-31.12.2012 privind respectarea condițiilor de comercializare a tutunului brut/parțial prelucrat în vederea stabilirii accizei de plată determinate pe baza accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat.

Societatea arată eroarea în care se află organele de control fiscal care afirmă că în Certificatul de analiză nr./06.2012, denumirea produsului este *“tutun parțial prelucrat pentru fumat”* deși în certificatul menționat se stipulează *“tutunuri parțial sau total desprinse de pe tulpină, coduri NC ale subpoziției 2401 20”*.

Contestatară, face referire la prevederile art. 206², 206³ pct. 1, 206¹⁵ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că accizabil este tutunul prelucrat (nu frunza de tutun), respectiv cel fin tăiat sau fărâmițat sau resturile de foi de tutun.

Referitor la prevederile art. 206⁶⁹ alin. (10) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocate de organele de control, societatea arată că nu a comercializat tutun brut ci frunze de tutun iar din cantitatea de X Kg achiziționată a comercializat doar X Kg restul fiind reținută de organele vamale.

Totodată societatea arată că nu a achiziționat nimic din import, din achiziții intracomunitare proprii și nu a desfășurat nici producție internă proprie.

Astfel, contestatară arată că activitatea desfășurată nu avea nevoie de autorizație, prevederile art. 206⁶⁹ alin. (10) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu sunt incidente speței și nici aplicabile activității societății iar acciza nu poate deveni exigibilă atâta vreme cât nu este datorată.

În concluzie, societatea solicită anularea **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. C-B .X./26.04.2013** și a **Raportului de inspecție fiscală nr. C-B .X./26.04.2013**, emise de Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor pentru suma totală de .X.lei din care .X.lei reprezintă accize pentru alte tutunuri de fumat, .X.lei reprezintă dobânzi și .X.lei reprezintă penalități de întârziere aferente.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. C-B .X./26.04.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. C-B .X./26.04.2013, contestată, organele de control din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, au constatat următoarele:

În perioada 01.02.2012-31.03.2012, S.C. .X.S.R.L., a achiziționat cu borderourile de achiziție nr. X/11.02.2012 și nr. X/17.03.2012, cantitatea totală de X Kg tutun frunze de la un producător individual-persoană fizică.

Organele vamale arată că pentru achizițiile de tutun efectuate societatea nu a deținut, la momentul achiziționării de tutun parțial prelucrat pentru fumat (denumirea produsului conform certificatului de analiză nr. .X./21.06.2012), autorizație de operator economic în vederea comercializării de tutun brut/parțial prelucrat.

Organele vamale arată că în urma cererii de analiză probe prelevate, în baza procesului-verbal de prelevare probe nr. X/25.05.2012, Laboratorul Vamal Central a emis certificatul de analiză nr. .X./21.06.2012 din care rezultă că denumirea comercială a produsului este tutun parțial prelucrat și se clasifică la unele din codurile NC ale subpoziției 2401 20-tutunuri parțial sau total desprinse de pe tulpină, aceasta fiind subpoziția codului NC 2401-tutunuri brute sau neprelucrate din Nomenclatorul tarifar al mărfurilor.

Organele vamale arată că pentru achizițiile de tutun efectuate, societatea nu a deținut autorizația de operator economic în vederea comercializării de tutun brut/parțial prelucrat.

De asemenea, organele vamale arată că au fost încălcate prevederile art. 206⁶⁹ alin. (10) și (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale.

Organele vamale arată că din analiza acestor prevederi legale pentru operațiunile de achiziție a tutunului parțial prelucrat pentru fumat,

societatea avea obligația deținerii autorizației de operator economic comerciant de tutun brut/parțial prelucrat.

Având în vedere că societatea, în perioada controlată, nu a deținut autorizația de operator economic comerciant de tutun brut/parțial prelucrat, organele vamale au făcut aplicațiunea art. 206⁶⁹ alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au calculat în sarcina societății accize în sumă totală de .X. lei.

Pentru neachitarea la scadență a obligației de plată privind acciza, organele de inspecție fiscală au calculat, în conformitate cu prevederile art. 119, art.120 și art. 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de 32.887 lei.

III. Luând în considerare susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatară și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatară datorează accize aferente tutunului parțial prelucrat achiziționat de la un producător individual-persoană fizică, în condițiile în care nu a deținut autorizație eliberată de către autoritatea competentă pentru desfășurarea activității de comercializare a tutunului brut sau parțial prelucrat.

În fapt, în perioada 11.02.2012-17.03.2012, S.C. .X.S.R.L. a achiziționat cu borderourile de achiziție nr. X/11.02.2012 și nr. X/17.03.2012 tutun frunze în cantitate totală de X Kg de la un producător individual-persoană fizică.

Organele vamale au stabilit că societatea contestatară a achiziționat tutun parțial prelucrat pentru fumat (conform Certificatului de analiză nr. .X./21.06.2012 emis de Laboratorul Vamal Central) fără a deține autorizația de operator economic comerciant de tutun brut/parțial prelucrat încălcând astfel prevederile art. 206⁶⁹ alin. (10) din Legea nr. 571/2003, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, în vigoare începând cu data de 23.06.2010.

Organele vamale au constatat că nerespectarea acestei condiții de către societatea contestatară atrage calcularea și plata la bugetul de stat a accizei datorate pentru tutunul de fumat.

În drept, în perioada 11.02.2012-17.03.2012 erau în vigoare prevederile art. 206⁶⁹ alin. (10) din Legea nr. 571/2003, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, în vigoare începând cu data de 23.06.2010, unde se precizează:

“(10) În cazul comercializării și transportului de tutun brut și tutun parțial prelucrat, trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat provenit din operațiuni proprii de import, din achiziții intracomunitare proprii sau din producția internă proprie pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea competentă;

b) tutunul brut sau tutunul parțial prelucrat poate fi comercializat către un operator economic din România numai dacă este antrepozitar autorizat pentru producția de tutun prelucrat, deplasarea tutunului efectuându-se direct către antrepozitul fiscal al acestuia;

c) orice deplasare de tutun brut sau de tutun parțial prelucrat pe teritoriul României, realizată de operatorii economici prevăzuți la lit. a), trebuie să fie însoțită de un document comercial în care va fi înscris numărul autorizației operatorului economic.”

Totodată la art. 206⁶⁹ alin. (11) din același act normativ menționat mai sus, se precizează:

“(11) Atunci când nu se respectă una dintre prevederile alin. (10), intervine exigibilitatea accizelor, suma de plată fiind determinată pe baza accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat.”

Scopul acestor prevederi a fost de a se asigura o bază de date la îndemâna organelor de control în care să fie înregistrați operatorii economici care doresc să achiziționeze/comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat, funcționarea fiind condiționată de obținerea unei autorizații.

Prin aceste dispoziții s-a instituit obligația operatorilor economici care achiziționează/comercializează tutun brut sau parțial prelucrat să obțină o autorizație de la autoritatea competentă, iar în cazul nerespectării acestei condiții, operatorii care comercializează produse din această categorie fără să dețină autorizație, urmează să plătească o sumă aferentă cantităților comercializate la nivelul accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat.

Astfel, avînd în vedere că societatea contestatară a achiziționat tutun parțial prelucrat pentru fumat, în perioada 01.02.2012-31.03.2012, de la un producător individual fără a deține autorizația de comercializare de tutun brut sau parțial prelucrat, în mod legal organele vamale au făcut aplicațiunea art.

206⁶⁹ alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina contestatoarei accize aferente cantităților achiziționate în perioada verificată.

Deși produsele încadrate în categoria *“tutunuri brute sau neprelucrate”*, cod NC 2410, respectiv subpoziția NC 2401 20 *“tutunuri parțial sau total desprinse de pe tulpină”* din Nomenclatorul tarifar al mărfurilor nu sunt produse accizabile legiuitorul a introdus obligativitatea autorizării acestor produse în condițiile în care acestea constituie materie primă pentru producție de țigări, țigarete, țigări și țigări de foi, tutun de fumat, produse accizabile cu grad ridicat de risc în ceea ce privește evaziunea fiscală, iar interpretarea normei juridice de la art. 206⁶⁹ alin. (11) trebuie să țină seama de scopul avut în vedere de legiuitor la elaborarea sa, condiția existenței unei autorizații pentru operatorii economici care vor să comercializeze tutun brut sau parțial prelucrat, fiind necesară pentru o atentă monitorizare a operatorilor economici din acest domeniu precum și a mișcării produselor de acest gen.

Astfel, în cazul nerespectării acestor condiții, operatorii care comercializează produse din această categorie fără să dețină autorizație, urmează să plătească o sumă aferentă cantităților comercializate, la nivelul accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat.

Susținerea societății că tutunul achiziționat/comercializat nu este produs accizabil și prin urmare nu datorează accize nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât faptul că asupra acestor produse *“intervine exigibilitatea accizelor”* nu le face produse accizabile, or plata sumei datorate pentru nerespectarea condițiilor impuse de legiuitor, la nivelul accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat, doar de către unul din operatorii economici care au intervenit în procesul succesiv de comercializare a tutunului ar crea un tratament discriminatoriu aplicat mai multor operatori economici care încalcă aceleași dispoziții legale.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale legislație Cod fiscal din cadrul Ministerului Finanțelor transmis Direcției Naționale Anticorupție cu adresa nr. X/18.09.2012 în care se precizează că:

“În situația prezentată însă, ne aflăm în prezența unor produse care, deși nu sunt accizabile prin definiție, servesc ca materie primă pentru obținerea unor produse accizabile.

Potrivit art. 206⁶⁹ alin. (10) și (11) din Codul fiscal:

(10) În cazul comercializării și transportului de tutun brut și tutun parțial prelucrat, trebuie îndeplinite următoarele cerințe :

a) operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat provenit din operațiuni proprii de import, din achiziții intercomunitare proprii sau din producția internă proprie pot desfășura activitate

numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea competentă; [...]

(11) Atunci când nu se respectă una dintre prevederile alin. (10), intervine exigibilitatea accizelor, suma de plată fiind determinată pe baza accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat”.

Prin aceste dispoziții, s-a instituit obligația operatorilor economici care comercializează tutun brut și tutun parțial prelucrat să obțină o autorizație de la autoritatea competentă.

În cazul nerespectării acestei condiții, operatorii care comercializează produse din acea categorie fără să dețină autorizație, urmează să plătească o sumă aferentă cantităților comercializate la nivelul accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat.

Faptul că asupra acestor produse intervine exigibilitatea accizei, nu le face în opinia noastră, produse accizabile, produsele accizabile sunt enumerate la art. 206⁶⁹ din Codul fiscal, respectiv : alcool și băuturi alcoolice, tutunul prelucrat și produsele energetice și electricitate.

În acest context, arătăm că suma la care se referă alin. (11) al art. 206⁶⁹ din Codul fiscal, nu are natura unei accize, aceasta fiind aferentă unui produs accizabil, ci are natura unei sume datorate pentru nerespectarea condițiilor cerute de legiuitor.

De altfel, condiția existenței unei autorizații pentru operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat, deși aceste produse nu sunt accizabile, dar urmează a fi transformate în produse accizabile, are la bază încercarea de combatere a fenomenului de evaziune fiscală în acest domeniu.

Astfel, prin condiția deținerii autorizației, s-a dorit o mai atentă monitorizare a operatorilor economici din acest domeniu, precum și a mișcării produselor de acest gen către procesatorul final.

Pornind de la această premisă, arătăm că, având natura unei sume datorate pentru nerespectarea condițiilor legale, exigibilitatea accizelor datorate potrivit alin. (11) de la art. 206⁶⁹ din Codul fiscal, ar trebui să intervină ori de câte ori se constată o neîndeplinire a condițiilor cerute de legiuitor, în legătură cu comercializarea acestor produse.

De altfel considerăm că, într-o interpretare contrară celei de mai sus, am fi în prezența unui tratament discriminatoriu aplicat mai multor operatori economici care încalcă dispozițiile legale. Avem în vedere situația în care atât cultivatorul cât și unul sau mai mulți intermediari comercializează tutun brut/parțial prelucrat fără a deține autorizația. În această situație, plata sumei datorate pentru nerespectarea condițiilor impuse de legiuitor, la nivelul accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat, doar de către unul dintre operatorii

economici care au încălcat dispozițiile legale, este de natură a crea un tratament discriminatoriu între acel operator care plătește respectivele sume și cel care nu le plătește, deși au încălcat aceleași norme juridice. În plus, un astfel de tratament nu ar respecta scopul urmărit de legiuitor, respectiv supravegherea operațiunilor de comercializare a tutunului brut sau parțial prelucrat, în vederea combaterii evaziunii fiscale.

Referitor la invocarea respectării principiului taxării unice a produselor accizabile, arătăm că, în opinia noastră, acest principiu are în vedere doar produsele accizabile iar situația prezentată vizează, așa cum am arătat mai sus, produse neaccizabile care însă urmează ca, prin prelucrare, să fie transformate în produse accizabile.

Concluzionând, reiterăm faptul că exigibilitatea accizei intervine, ca regulă generală, în cazul produselor accizabile. Dispozițiile art. 206⁶⁹ alin. (11) din Codul fiscal trebuie înțelese ca o măsură luată de legiuitor în scopul responsabilizării agenților economici care desfășoară activități economice în sfera comercializării tutunului brut sau parțial prelucrat, pârghie care să permită organului fiscal deținerea de informații cu privire la operațiunile care privesc aceste categorii de produse, această măsură nefiind de natură a transforma respectivele produse în produse accizabile.

Trebuie precizat totodată că norma potrivit căreia suma de plată este determinată pe baza accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat reprezintă, în opinia noastră, doar o modalitate de raportare la o valoare determinată, și nicidecum o asimilare a tutunului brut/parțial prelucrat unui produs accizabil.

Având în vedere cele de mai sus, apreciem că dispozițiile art. 206⁶⁹ alin. (11) din Codul fiscal sunt aplicabile tuturor operatorilor economici comercianți de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat care nu s-au autorizat la autoritatea fiscală/vamală competentă”.

De asemenea, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări fiscale lămurirea unor aspecte, iar aceasta prin adresa de răspuns nr. X/14.01.2014 a precizat că:

“Începând cu data de 23 iunie 2010, prin OUG nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, s-a limitat posibilitatea comercializării tutunului brut sau a tutunului parțial prelucrat exclusiv către antrepozite fiscale, menținându-se obligația autorizării tuturor operatorilor economici care comercializează tutun brut sau tutun parțial prelucrat.

Având în vedere cele menționate mai sus, subliniem faptul că, atât înainte de intrarea în vigoare a HG nr. 768/2010 prin care a fost introdusă definiția tutunului brut/tutunului parțial prelucrat, din punct de vedere fiscal, cât și după intrarea în vigoare a acestui act normativ, operatorii economici care doresc

să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea competentă.

Pornind de la această premisă, arătăm că, având natura unei sume datorate pentru nerespectarea condițiilor legale, instituirea obligațiilor datorate potrivit alin. (11) de la art. 206⁶⁹ din Codul fiscal, ar trebui să intervină ori de câte ori se constată o neîndeplinire a condițiilor cerute de legiuitor, în legătură cu comercializarea acestor produse”.

Având în vedere că prin contestația formulată societatea nu contestă modul de calcul al obligației principale sub aspectul bazei de calcul și a cotelor aplicate, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit. a) Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

”Contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru sumă totală de .X.lei, reprezentând accize pentru alte tutunuri de fumat aferente cantităților de tutun brut și/sau parțial prelucrat comercializat și accesorii.

În ceea ce privește accesoriile aferente în sumă totală de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr. C-B.X./26.04.2013 încheiată de reprezentanții Autorității Naționale a Vămirilor, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de .X.lei reprezentând accize pentru alte tutunuri de fumat aferente cantităților de tutun brut și/sau parțial prelucrat achiziționate, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de X lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Pentru considerentele reținute în cuprinsul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. C-B .X./26.04.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. C-B .X./26.04.2013, încheiate de Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor, pentru suma totală de .X.lei din care .X.lei reprezintă accize pentru alte tutunuri de fumat, .X.lei reprezintă dobânzi și .X.lei reprezintă penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X sau la Tribunalul X, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,

X

X