

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

DECIZIA NR...../.....2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
X,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice a judetului S prin adresa nr...../12.05.2008, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr...../2008, cu privire la contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere nr. **x/19.03.2008** intocmita de Directia generala a finantelor publice S - Activitatea de inspectie fiscala.

Contestatia are ca obiect suma totala reprezentand :

-accize

-majorari de intarziere aferente accizelor

stabilita prin Decizia de impunere nr.X/19.03.2008.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in raport de data luarii la cunostinta a Deciziei de impunere nr.X/19.03.2008, **respectiv 26.03.2008**, asa cum rezulta din confirmarea de primire a deciziei de impunere, anexata la dosarul cauzei si data depunerii prin posta a contestatiei, respectiv **21.04.2004** , conform stampilei oficiului postal F aplicata pe plicul postal cu care a fost expediata contestatia catre Directia generala a finantelor publice S.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207, art. 209 alin.1 lit. b) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

I . Prin contestatia formulata X precizeaza :

Prin Decizia nr.LXI (61) din 24 septembrie 2007 a Sectiilor Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie au fost clarificate si delimitate « o serie de termeni si notiuni folosite de legiuitor » referitoare la accize, produse accizabile, antrepozit fiscal, antrepozit autorizat, subiect al raportului juridic fiscal, platitori de accize.

In considerentele acestei decizii s-a retinut ca din prevederile generale ale cap.I si cap. II ale codului fiscal rezulta ca , in

cazul produselor accizabile enumerate la art.162, au calitatea de platitori de accize antrepozitarii autorizati iar in cazul produselor accizabile enumerate de art.207 din acelasi act normativ, platitorii de accize sunt operatorii economici persoane juridice, asociatii familiale si persoane fizice autorizate care produc sau achizitioneaza din teritoriul comunitar ori din afara teritoriului comunitar astfel de produse.

Astfel, s-a statuat ca persoana fizica sau persoana juridica ce nu este antrepozitar autorizat sau operator economic, in sensul art.209 din codul fiscal nu are calitatea de platitor de accize si, pe cale de consecinta, nu poate fi subiect al raportului juridic fiscal.

In consecinta, in raport de decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie, care potrivit art.329 alin.3 Cod procedura civila este obligatorie, **X** nu poate fi subiect al raportului juridic fiscal si nici platitor de accize, organele de inspectie fiscala stabilind in mod nelegal in sarcina societatii obligatii de plata reprezentand accize si majorari de intarziere.

Totodata, societatea precizeaza ca din cantitatea totala de hl distilat fructe indicata de organele de control ca fiind evidentiata in stocul scriptic al societatii la data de 31.01.2006, o cantitate de hl reprezinta stocuri anterioare datei de 31.12.2003, situatie de fapt ce rezulta din documentele financiar contabile.

Potrivit pct.38 alin.7 din Normele metodologice pentru aplicarea art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru produsele accizabile aflate in stoc la data de 31 decembrie 2003 in alte locatii decat antrepozitele fiscale ale antrepozitarilor autorizati pentru care acciza nu a fost platita, acciza devine exigibila la momentul livrarii produselor, aceasta dispozitie tranzitorie constituind o exceptie de la regula consacrata la art.165-166 cod fiscal, conform carora acciza devine exigibila in momentul eliberarii pentru consum sau cand se constata lipsuri sau pierderi de produse accizabile.

Intrucat pentru cantitatea de hl aflata in stoc la data de 31.12.2003 nu a avut loc livrarea, rezulta ca accizele aferente acestei cantitati nu au devenit exigibile si nu sunt datorate.

Fata de cele aratate, societatea solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere pentru accizele si majorarile de intarziere aferente.

II. Raportul de inspectie fiscala partiala care a stat la baza intocmirii deciziei de impunere nr.X/19.03.2008 a fost intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice S in vederea stabilirii cuantumului accizelor devenite exigibile pentru produsul distilat de mere aflat in stoc la data comunicarii deciziei de revocare a autorizatiei de antrepozit fiscal, conform adresei nr.....din

18.02.2008 emisa de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale S.

Verificarea a avut ca obiect calculul accizei aferenta produsului distilat de mere aflat in stoc la data de 31.01.2006 cu ocazia opririi activitatii de productie, acciza devenita exigibila in luna ianuarie 2006, conform prevederilor art.192 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Perioada supusa verificarii 01.06.2004-31.01.2008

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.06.2004-31.01.2008 societatea a calculat, declarat si achitat accize la bugetul general consolidat in suma totala de lei.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat :

Prin Decizia nr...../2006 emisa de Ministerul Economiei si Finantelor –Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate s-a revocat autorizatia de antrepozit fiscal nr...../2003 emisa antrepozitarului autorizat **X** pentru nerespectarea prevederilor art.183 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.20 alin.5 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, respectiv pentru neconstituirea garantiei mentionate in decizia nr...../2006 sub forma de numerar si/sau garantii personale.

Ca urmare a celor de mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca in urma Deciziei nr...../2006 emisa de Ministerul Economiei si Finantelor –Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate societatea datoreaza accize aferente produsului distilat de mere aflat in stoc, acciza devenind exigibila in luna ianuarie 2006.

Avand in vedere prevederile pct.17 alin.1 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea obligatia platii accizei de la data de 23.01.2006.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat conform listei de inventariere la data de 31.01.2006 ca societatea inregistra urmatoarele stocuri de produse finite:

Distilat de fructe vrac 50° litri (..... hl)
Distilat 40°½ litri buc(..... hl)
Distilat 40° 1 litri buc (..... hl)

Distilat 40° 2 litribuc (..... hl)

Pentru calculul accizelor s-a utilizat cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei pentru prima zi lucratoare a lunii octombrie din anul precedent, conform prevederilor art.218 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv lei/euro.

Conform pct.1 alin.2 lit.c din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, a art. 162 si art.192 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea datoreaza pentru distilatul de fructe vrac 50° o acciza in suma de lei iar pentru distilatul de mere imbuteliat 40° o acciza in suma de lei .

Pentru neachitarea in termenul legal a accizei aferenta distilatului de mere in suma totala de lei organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

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

Referitor la suma totala de lei reprezentand :

-accize

-majorari de intarziere aferente accizelor,

Cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea datoreaza accize pentru produsul « distilat de mere » aflat in stoc la data de 31.01.2006 in conditiile in care prin Decizia nr...../2006 a fost revocata autorizatia de antrepozit fiscal.

In fapt, raportul de inspectie fiscala partiala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.X/19.03.2008, contestata, a fost intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice S in vederea stabilirii quantumului accizelor devenite exigibile in luna ianuarie 2006 pentru produsul distilat de mere aflat in stocul antrepozitarului X, la data de 31.01.2006, ca urmare a revocarii prin Decizia nr...../2006 emisa de catre Ministerul Economiei si Finantelor – Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate a autorizatiei de antrepozit fiscal nr...../2003 emisa antrepozitarului autorizat X.

Avand in vedere prevederile art.192 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru produsele accizabile depozitate in antrepozitul fiscal al societatii X la data de 31.01.2006, acciza a devenit exigibila in luna ianuarie 2006.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza pentru produsul distilat de mere vrac 50 ° si pentru produsul distilat de mere 40 ° accize in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei .

In drept, art.162 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.01.2006, precizeaza ca:

“Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat, pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:

- a) bere;
- b) vinuri;
- c) băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri;
- d) produse intermediare;
- e) alcool etilic;
- f) produse din tutun;
- g) uleiuri minerale și electricitate.”

Art.192 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.01.2006, prevede ca:

“ (7) În cazul unui produs accizabil, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care se revocă sau se anulează autorizația, acciza devine exigibilă la data revocării sau anulării autorizației.”

Potrivit acestor prevederi legale acciza devine exigibila de la **data revocării** sau anularii a autorizatiei de antrepozit fiscal emisa antrepozitarului autorizat.

De asemenea, conform pct.17 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ În toate situațiile prevăzute la art. 192 alin. (3), (5), (6) și (7) din Codul fiscal, acciza se plătește în termen de 5 zile de la data la care a devenit exigibilă.[...]

Se retine faptul ca prin Decizia nr...../2006 emisa de Ministerul Finantelor Publice- Comisia pentru autorizarea antrepozitelor fiscale si a importatorilor de produse accizabile supuse marcarii s-a revocat autorizatia de antrepozit fiscal nr..../2003 emisa antrepozitarului autorizat X.

Mai mult, se retine ca Decizia nr...../2006 emisa de Ministerul Finantelor Publice- Comisia pentru autorizarea antrepozitelor fiscale si a

importatorilor de produse accizabile supuse marcarii nu a fost atacata la instanta judecatoreasca.

Prin urmare, avand in vedere cele retinute precum si prevederile art.192 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.01.2006, rezulta ca pentru produsele accizabile depozitate in antrepozitul fiscal al societatii **X** acciza devine exigibila **incepand cu data de 23.01.2006 care reprezinta data revocarii autorizatiei de antrepozit fiscal pentru societate.**

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca potrivit listei de inventariere intocmita la data de 31.01.2006 de X la gestiunea D, semnata de directorul general al societatii si care poarta amprenta stampilei societatii rezulta ca societatea detinea la aceasta data urmatoarele produse accizabile:

Distilat de fructe vrac 50° litri (..... hl)
Distilat 40°½ litri buc(..... hl)
Distilat 40° 1 litri buc (.... hl)
Distilat 40° 2 litri buc (..... hl)

In concluzie, ca urmare a **revocarii autorizatiei de antrepozit fiscal pentru societate**, pentru produsele accizabile aflate in stoc la data de 31.01.2006 societatea datoreaza accize in suma de lei, care se platesc “ in termen de 5 zile de la data revocarii **autorizatiei de antrepozit fiscal pentru societate**, incepand cu data de 28.01.2006.

De asemenea, se retine faptul ca prin contestatia formulata societatea sustine ca din cantitatea totala de hl distilat fructe indicata de organul de inspectie fiscala ca fiind evidentiata in stocul scriptic al unitatii la data de 31.01.2006 o cantitate de hl reprezinta stocuri anterioare datei de 31.12.2003 pentru care nu a avut loc livrarea si pentru care potrivit pct. 38 alin.7 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 accizele aferente acestei cantitati nu au devenit exigibile si nu sunt datorate.

Potrivit pct.38 alin.7 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, care precizeaza ca:” **(7) Pentru produsele accizabile aflate în stoc la data de 31 decembrie 2003 în alte locații decât antrepozitele fiscale ale antrepozitarului autorizat pentru care acciza nu a fost plătită, acciza devine exigibilă la momentul livrării produselor**” .

Astfel, din analiza acestor prevederi legale rezulta ca acestea sunt aplicabile pentru situatia in care produsele accizabile evidentiata in stoc de societate la data de 31.12.2003 se gasesc in alte locatii decat antrepozitele fiscale ale antrepozitarului autorizat.

Cu adresele nr...../27.05.2008 si nr...../19.06.2008 inregistrate la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr...../05.06.2008 si sub nr...../24.06.2008, Directia generala a finantelor publice S –Activitatea de inspectie fiscala a transmis Directiei generale de solutionare a contestatiilor listele de inventariere privind stocurile de produse finite la data de 31.12.2003 si la data de 31.01.2006.

Din analiza acestor liste de inventariere rezulta ca acestea au fost intocmite de catre aceeasi unitate si nu pentru **“alte locații decât antrepozitele fiscale ale antrepozitarului autorizat”** iar societatea nu a depus alte documente la dosarul cauzei care sa infirme constatarile organului fiscal.

De asemenea, in ceea ce priveste cantitatea de hl, prin adresa nr...../2008 inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr...../2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice S au comunicat ca **“la data controlului nu s-au adus dovezi care sa ateste ca produsele in stoc in cantitate de hl se aflau in alte locatii decat in antrepozitul fiscal.”**

In ceea ce priveste argumentul societatii ca dispozitiile pct.38 alin.7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, reprezinta o dispozitie tranzitorie care constituie o exceptie de la regula consacrata de art.165-166 din Codul fiscal, acesta nu poate fi retinut in solutionarea cauzei avand in vedere ca stabilirea de accize s-a facut in temeiul art.192 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca urmare a revocarii autorizatiei de antrepozit fiscal pentru societate si nu ca urmare a desfasurii unor operatiuni de comercializare de produse accizabile.

In ceea ce priveste argumentul societatii ca prin decizia nr.LXI (61) din 24 septembrie 2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie –Sectiile Unite au fost clarificate o serie de notiuni si termeni folositi de legiuitor privind „produse accizabile”, „ antrepozit fiscal”, „antrepozit autorizat”, „subiect al raportului juridic fiscal”, „platitori de accize” si ca s-a „statuat” prin aceasta decizie ca persoana fizica sau persoana juridica ce nu este antrepozitar autorizat sau, in cazul produselor prevazute de art.207, operator economic in sensul art.209 din codul fiscal” nu are calitatea de platitor de accize si nu poate fi subiect al raportului juridic fiscal drept pentru care **„fata de imprejurarea ca unitatea noastra nu are calitatea de antrepozitar autorizat ca urmare a revocarii autorizatiei de antrepozit”** nu poate fi subiect al raportului juridic fiscal si nici platitor de accize, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere faptul ca, prin decizia nr.LXI (61) din 24 septembrie 2007 Inalta Curte de Casatie si Justitie –Sectiile Unite s-a pronuntat cu privire

la „**calitatea de subiect activ al contraventiei de detinere in afara antrepozitului fiscal sau de comercializare a produselor accizabile supuse marcarii , potrivit titlului VII din codul fiscal, fara a fi marcate sau marcate necorespunzator ori cu marcaje false, a persoanei fizice care nu este comerciant**” si nu asupra calitatii de platitor de accize a unui antrepozitar careia i s-a revocat autorizatia de antrepozit fiscal.

Fata de cele retinute mai sus, avand in vedere prevederile art.192 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii obligatia de plata a sumei de lei reprezentand accize, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate.

Referitor la accesoriile aferente debitului in suma de lei reprezentand accize stabilite suplimentar, **respectiv majorarile de intarziere in suma de lei**, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului in suma de lei reprezentand accize stabilite suplimentar de plata reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul in suma de lei reprezentand accize iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datoreaza pe cale de consecinta **si majorarile de intarziere in suma de lei**.

Prin urmare, avand in vedere cele retinute precum si prevederile art.192 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.01.2006 coroborat cu prevederile art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere nr.x/19.03.2008, cu privire la suma totala reprezentand :

- accize
- majorari de intarziere aferente accizelor

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel S sau la Curtea de Apel B, conform prevederilor legale, in termen de 6 luni de la data comunicarii.