



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Tulcea
Nr. înreg. ANSPDCP :20007



Str. Babadag nr. 163bis
Loc.Tulcea, Jud.Tulcea
Tel : 0240 502601
Fax : 0240 502600
e-mail: Admin.TLTLJUDX01@mfinante.ro

DECIZIA nr.9 din
privind soluționarea contestației depusă R.A. X înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub
nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX , cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de DIRECTIA JUDEȚEANĂ PENTRU ACCIZE ȘI OPERAȚIUNI VAMALE TULCEA a D.R.A.O.V. Constanța, prin adresa nr. , înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. asupra contestației formulată de Regia Autonomă X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. cu privire la suma totală de lei reprezentând: acciză pentru benzina cu plumb în cuantum de lei și accesorii aferente în cuantum de lei (din care lei dobânzi și lei penalități de întârziere).

Petenta înțelege să extindă criticile sale și asupra Raportului de inspecție fiscală emis de D.J.A.O.V. Tulcea și asupra Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..

Contestația a fost depusă la Direcția Județeană pentru Accize si Operațiuni Vamale Tulcea sub nr. în termenul legal prevăzut la art.207 alin (1) din O.G. 92/2003 R,privind Codul de procedură fiscală.

Contestația poartă amprenta ștampilei regiei autonome,conform prevederilor art.206 din O.G. 92/2003R privind Codul de procedură fiscală și este semnată de titularul dreptului procesual.d-l Director General.

În completarea adresei D.J.A.O.V..Tulcea înaintează D.G.F.P. Tulcea cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. cererea de intervenție în original depusă de S.C. S.A.

Prin cererea de intervenție ,S.C. S.A. solicită introducerea sa în procedura de soluționare a contestației formulată de Regia Autonomă R.A. Tulcea împotriva Deciziei de impunere emisă de D.J.A.O.V.Tulcea (conform prevederilor art. 212 Cod procedură fiscală).

Prin adresa ,D.G.F.P. Tulcea solicită A.N.A.F. București-Direcția generală de soluționare a contestațiilor punctul de vedere referitor la competența de soluționare a contestației formulată de Regia Autonomă (contribuabil mijlociu) împotriva Deciziei de impunere în condițiile depunerii cererii de intervenție de către S.C. S.A. (contribuabil încadrat în categoria marilor contribuabili).

Prin adresa de răspuns înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ,Direcția generală de soluționare a contestațiilor precizează faptul că "Organul competent de soluționare la care se face referire la pct 8 din O.P.A.N.A.F. 2137/2011, care se va pronunța asupra cererii de intervenție este organul competent de soluționare prevăzut la art. 212 din O.G. 92/2003 republicată ,cu modificările și completările ulterioare, în speță D.G.F.P. Tulcea."

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206,207 și 209 din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală,s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta Regia Autonomă X cu sediul în jud. Tulcea,șoseaua nr. de înregistrare la Registrului Comerțului Tulcea ,CUI contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ,emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială cu privire la suma totală de lei reprezentând: accize benzină cu plumb în cuantum de lei și accesorii aferente în cuantum de lei,(constând în dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei) motivând următoarele:

Întrucât în speță se modifică situația fiscală a unui mare contribuabil (S.C. S.A.) competența de soluționare a prezentei contestații revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală conform prev. art. 209 alin (1) lit c) din Cod procedură fiscală .

Prin contestația formulată petenta arată că potrivit principiului realității fiscale ,bugetul de stat nu a suferit nici un prejudiciu întrucât atât Regia Autonomă X cât și S.C. S.A. au livrat combustibil de avion direct pe pista aeroporturilor în regim de scutire de la plata accizelor ,iar atunci când s-a livrat către terți nebeneficiari de scutire ,s-a colectat și virat acciza la bugetul de stat .

Prevederile Directivei Consiliului Europei 96/2003 stabilesc principiul obiectiv al scutirii de impozitare pentru produsele energetice furnizate pentru utilizarea în calitate de combustibil pentru navigația aeriană.Contestatoarea arată că prevederile legislației naționale respectă,sau ar trebui să respecte respectivele directive nu de la data aderării României la Uniunea Europeană ci de la data intrării în vigoare a Legii 24/2000 privind normele de tehnică legislativă care la art. 21 stipulează că:"Soluțiile legislative preconizate prin noua reglementare trebuie să aibă în vedere reglementările în materie ale Uniunii Europene ,asigurând compatibilitatea cu acestea".Legislația română acordă scutire de accize acestor operațiuni încă de la apariția Codului fiscal,contestatoarea arătând faptul că toată procedura instituită prin normele metodologice de aplicare a legislației fiscale nu trebuie să aibă rolul de a transforma principiul obiectiv al scutirii de accize într-unul subiectiv ,prin obligarea de deținere a tot felul de autorizații.Rolul autorizațiilor este acela de exercitare a dreptului de control al statului asupra acestor operațiuni și de verificare a operațiunilor desfășurate ca intrând în sfera de aplicare a scutirii.

În ceea ce privesc principiile de bază în materie fiscală petenta consideră că ,deși și-a îndeplinit cu rigoare obligațiile ce-i reveneau în timpul inspecției fiscale ,aceste principii nu au fost aplicate în concluziile raportului de inspecție fiscală prin:

- nereflectarea de către organul fiscal a situației fiscale reale,în concluziile sale
- neexercitarea de către organele de inspecție fiscală a rolului activ exclusiv în vederea stabilirii situației fiscale reale.

O altă critică adusă raportului de inspecție fiscală vizează invocarea de către organul de control în cuprinsul acestuia cu rea voință prin omisiune și trunchiere a textului normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, considerând că Directiva U.E. și Codul Fiscal au prioritate față de Normele metodologice.

În ceea ce privește constatarea organelor de control referitoare la vânzarea de către petentă a cantității de kg benzină cu plumb pentru aviație în scutire de la plata accizei către antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice S.C. S.A.fără respectarea prevederilor legale,petenta invocă prevederile art.206²¹ alin (2) Cod fiscal

considerând că “formularea legiuitorului “...destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu produse energetice” de la lit b) a acestui alineat ,nu poate și nu trebuie să fie interpretată în sensul că din cisterna de antrepozit Aeroportul nu poate lua combustibil decât pentru aeronave ci că aceste antrepozite nu pot fi utilizate decât în legătură cu aprovizionarea aeronavelor cu produse energetice.Termenul de “exclusiv” condiționează menținerea în sfera regimului suspensiv a produsului de destinația finală a acestuia.”

Deasemenea se menționează că,prin preluarea cantității de către un alt antrepozit fiscal care are ca obiect de activitate alimentarea aeronavelor ,petenta consideră că nu a efectuat un fapt generator ,pentru că destinația de aprovizionare a aeronavelor se menține.În ceea ce privește invocarea de către organul de control a prevederilor art. 206^60 alin (1) lit a din Codul fiscal ,petenta menționează că livrarea combustibilului către S.C. S.A. are exact această destinație :din antrepozitul său în antrepozitul S.C. S.A. care este distribuitor autorizat de combustibil pentru aeronave.

Prin contestația formulată ,petenta consideră că nici ea și nici S.C. S.A. nu au schimbat destinația inițială a acestui produs ,livrarea fiind una specială ,de benzină de avion ,efectuată în regim suspensiv de la plata accizelor cu Document Administrativ de Însoțire vizat de organul vamal teritorial competent (factura ,emisă de Aeroport ,având ca obiect “benzină aviație ”,precum și DAI vizat de Direcția pentru accize și operațiuni vamale Tulcea în data de).Petenta nu înțelege în ce mod a încălcat legea livrând astfel de produse energetice către un alt antrepozit fiscal,care e distribuitor autorizat de combustibili de aeronave.

S.C. S.A este autorizată să primească,să dețină și să expedieze în regim suspensiv ,produse accizabile prevăzute în Autorizația de Antrepozit Fiscal astfel încât poate cumpăra în regim suspensiv de la plata accizei combustibil de avion.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la achiziționarea de către Regia Autonomă X în scutire de la plata accizelor conf. art. 206^60 alin (1) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,ca operator economic autorizat pentru aprovizionarea aeronavelor și antrepozit fiscal de depozitare a cantității de kg. benzină aviație Avgaz 100LL și kg benzină aviație AVGAZ 100LL de la S.C. S.R.L. și S.C. S.A., petenta precizează faptul că atât din punct de vedere fiscal(autorizație de antrepozit fiscal deținută încă din anul 2007) cât și operațional (certificat de agent aeronautic de handling) are toate autorizațiile necesare pentru desfășurarea unei activități specifice la sol -alimentarea aeronavelor cu combustibili pentru zbor.

În accepțiunea petentei,deținerea certificatului de autorizare ca operator aerian este condiția ca livrarea dintr-un antrepozit fiscal către o companie aeronautică să fie scutită de la plata accizelor.Livrările între două sau mai multe antrepozite de depozitare nu pot și nu trebuie să fie considerate fapte generatoare, pentru că în toată această perioadă produsul se află într-un regim suspensiv de la plata accizelor.

Petenta invocă principiul conform căruia aspectele deja verificate nu mai pot face obiectul unei noi inspecții fiscale menționând că o echipă de control din care făceau parte aceeași inspecțori vamali care au întocmit R.I.F.-ul contestat ,au efectuat împreună cu șeful de birou în data de 12.04.2010 un control având ca obiect “verificarea condițiilor de antrepozitare,stocurilor de carburant,respectarea condițiilor de livrare” perioada controlată fiind 01.01-12.04.2010,control în urma căruia nu s-au constatat nici un fel de abateri de la regimul accizelor.

Întrucât au fost calculate în mod nelegal diferențe de obligații fiscale principale pentru aceleași motive petenta contestă și accesoriile aferente.

Prin contestația formulată,petenta solicită aplicarea prevederilor art.212 Cod procedură fiscală ,respectiv introducerea la cererea acesteia în soluționarea contestației

a altor persoane ale căror interese juridice de natură fiscală sunt afectate în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației, respectiv a S.C. din și S.C. S.A. din BUCUREȘTI, precizând deasemenea că introducerea în cauză a S.C. S.A. este impusă de prevederile exprese și imperative ale art. 212 alin (2) C. proc. fisc. întrucât această persoană participă la realizarea venitului conform art. 205 alin (5) C. proc. fisc.

Solicită introducerea în cauză a acestor persoane juridice și comunicarea lor a tuturor cererilor și declarațiilor sale, conf prevederilor art. 212 alin (3) din Codul de procedură fiscală .

În consecință, având în vedere motivele invocate mai sus, petenta solicită admiterea prezentei contestații și anularea în totalitate a actului administrativ atacat conf art. 216 alin (2) Cod procedură fiscală.

II. Urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată de către inspectorii vamali din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Tulcea – Biroul Inspecție Fiscală și Control Ulterior la Regia Autonomă X ce a constat în verificarea respectării reglementărilor fiscale privind primirea, deținerea și expedierea produselor accizabile în condițiile impuse de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială în baza căruia s-a emis Decizia de impunere prin care au fost stabilite în sarcina contestatoarei: acciză benzină cu plumb în sumă de lei și accesorii aferente în sumă totală de lei (constând în dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei).

Petenta nu este de acord cu aceste obligații fiscale suplimentare și formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu motivațiile de la pct. I din prezenta decizie.

Deși petenta susține că prezenta contestație este însoțită de "copii de pe actele care fac obiectul Contestației (Decizie de impunere, RIF, Dispoziție de măsuri + anexe), precum și de pe actele pe care înțelegem să le invocăm în dovedirea criticilor noastre", din referatul cu propuneri de soluționare se reține că în fapt, contestația depusă de Regia Autonomă X nu a fost însoțită de nici un înscris.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei cât și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele vamale din cadrul D.J.A.O.V. Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina Regiei Autonome obligații fiscale suplimentare în valoare totală de lei reprezentând :acciză benzină cu plumb în sumă de lei ,dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei.

În fapt, inspectorii vamali din cadrul D.J.A.O.V. Tulcea-Biroul Inspecție Fiscală și Control Ulterior au efectuat la Regia Autonomă X inspecția fiscală parțială ce a cuprins perioada 01.01.2008-30.04.2011 .

Inspecția fiscală parțială s-a finalizat prin Raportul de inspecție fiscală parțială în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .

Urmare inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

1.Regia Autonomă. X a livrat cantitatea de kg benzină cu plumb pentru aviație antrepozitului fiscal de depozitare produse energetice S.C. S.A.

Livrarea cantității de kg benzină cu plumb efectuată în baza facturii serie cu DAI nr. de antrepozitarul autorizat ca antrepozit de depozitare produse energetice Regia Autonomă destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil către

antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice S.C. S.A. nu s-a efectuat cu respectarea prevederilor legale ,antrepozitarul autorizat de expediție având obligația să livreze combustibil în regim de scutire de la plata accizelor exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil (art. 206²¹,alin (2) lit b Cod fiscal.)

Astfel ,pentru cantitatea de kg. benzină cu plumb pentru aviație AVGAS 100 LL Regia Autonomă X datorează acciză bugetului de stat în sumă de lei .Pentru neachitarea în termen a valorii accizei au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere conf. art. 120 (1),(7) și art. 120¹ din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală în sumă de lei.

2.Regia Autonomă Tulcea a achiziționat în scutire de la plata accizelor în baza art. 206⁶⁰ alin (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ca operator economic autorizat pentru aprovizionarea aeronavelor și antrepozit fiscal de depozitare conform pct. 113.1.1 alin (2) lit a și pct 113.1.1. alin (5) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cantitatea de kg benzină aviație AVGAZ 100LL.Benzina a fost achiziționată din antrepozitele fiscale:S.C. S.R.L.(kg),S.C. S.A. (kg),S.C. S.A.. (kg).

Deplasarea benzinei între antrepozitele fiscale de expediție și antrepozitul fiscal al Regiei Autonome s-a efectuat în regim suspensiv de la plata accizelor,în baza art. 206³⁰ alin (2) lit a pct.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal sub acoperirea documentelor administrative de însoțire ,făcându-se confirmarea de primire a acestora.

Cantitatea de kg benzină cu plumb AVGAZ 100LL a fost comercializată de antrepozitul fiscal Regia Autonomă X în scutire de la plata accizelor în baza art. 206⁶⁰ alin (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal,persoanelor care dețin certificat de autorizare ca operator aerian.

Livrările efectuate de S.C. S.R.L. și S.C. S.A. antrepozitari autorizați ca antrepozite de depozitare produse energetice destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil către antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice Regia Autonomă X nu s-au efectuat cu respectarea prevederilor legale,antrepozitarii autorizați de expediție având obligația să livreze combustibil în regim de scutire de la plata accizelor exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil (art 206²¹,alin (2) lit b Cod fiscal).Antrepozitul fiscal S.C. S.R.L. a livrat antrepozitolui fiscal Regia Autonomă produsul benzină cu plumb ,produs pentru care antrepozitul primitor nu era autorizat în perioada în care au fost efectuate livrările.

Urmare acestor constatări, S.C. S.R.L. și S.C. S.A. datorează acciză bugetului de stat pentru benzina cu plumb livrată antrepozitolui fiscal Regia Autonomă

3.Regia Autonomă X a achiziționat în scutire de la plata accizelor ,în baza art. 206⁶⁰ alin (1) lit a din Legea 571/2003 ca persoană care deține certificat de autorizare ca operator aerian în baza prevederilor pct. 113.1.1. alin (2) lit b din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cantitatea de kg benzină aviație AVGAZ 100LL ,cantitate destinată a fi utilizată conform documentelor de livrare în scopurile prevăzute de art. 206⁶⁰ (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,respectiv scopuri comerciale cu titlu oneros.

Regia Autonomă nu deține certificat de autorizare ca operator aerian.

Benzina a fost livrată de antrepozitele fiscale:S.C. S.R.L. (kg),S.C. S.A. (kg).

Livrările efectuate de S.C. S.R.L.și S.C. S.A ,antrepozitari autorizați ca antrepozite de depozitare produse energetice destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil către Regia Autonomă X nu s-au efectuat cu respectarea prevederilor legale,antrepozitarul autorizat de expediție având obligația ca înainte de efectuarea livrărilor să se asigure că beneficiarul este îndreptățit să beneficieze de

aceste prevederi, respectiv că acesta deține certificat de autorizare ca operator aerian conform prevederilor pct. 113.1.1. alin (2) lit b din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal iar livrările din antrepozitele fiscale de expediție să fie destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil (art. 206 ^21 alin (2) lit b Cod fiscal).

Urmare acestor constatări S.C. S.R.L. și S.C. S.A. datorează acciză bugetului de stat pentru benzina cu plumb livrată Regiei Autonome X fără ca acesta să dețină autorizație de operator aerian.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr.571 / 2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.A.F 2137/2011.

Referitor la organul de specialitate căruia îi revine competența de soluționare a prezentei contestații

Prin contestația formulată, petenta susține că întrucât se modifică situația fiscală a unui mare contribuabil ,respectiv S.C. S.A.,competența de soluționare a prezentei contestații revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală conf art. 209 alin (1) lit. c) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,cu modificările și completările ulterioare.

Conform art.205 alin (2),art.206 alin (2), art. 209 alin (1) din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală :

Art.205 POSIBILITATEA DE CONTESTARE

”(2)Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”

ART.206 FORMA SI CONȚINUTUL CONTESTAȚIEI

(2)”Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”

ART. 209 ORGANUL COMPETENT

“(1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere ,a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere ,deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală ,a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri precum și împotriva deciziei de reverificare,se soluționează de către:

a)structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București ,după caz,în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite,taxe,contribuții,datorii vamală,accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale,în cuantum de până la 3 milioane lei (...)”

În speță,obiectul prezentei contestații îl constituie sumele stabilite și înscrise de organele de control în Decizia de impunere nr. _____ emisă urmare a desfășurării inspecției fiscale parțiale la contribuabilul Regia Autonomă X.

Regia Autonomă X este încadrată la poziția din Lista contribuabililor mijlocii începând cu data de 01.01.2011 prevăzută în anexa la Ordinul 2731/2010 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii la administrațiile finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene.

Astfel,având în vedere textele de lege menționate mai sus precum și faptul că contestatarul (contribuabil mijlociu) are domiciliul fiscal în raza teritorială a D.G.F.P. Tulcea,rezultă că în speță sunt incidente prevederile art. 209 alin (1) lit a din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare respectiv competența de soluționare a prezentei contestații revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Tulcea.

Prin Decizia de impunere obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în sarcina Regiei Autonome și nicidecum în sarcina S.C. S.A. (contribuabil încadrat în categoria marilor contribuabili).

Referitor la neaplicarea în concluziile Raportului de inspecție fiscală a principiilor de bază în materie fiscală

Susținerea petentei potrivit căreia "organul fiscal nu reflectă în concluziile sale situația fiscală reală", deși și-a îndeplinit "cu rigoare" obligațiile ce îi reveneau în timpul inspecției fiscale ,nu este în nici un fel argumentată, prin prezentarea unei fapte care să contravină regulilor privind inspecția fiscală prevăzute la art. 105 din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală,cu modificările și completările ulterioare.

Față de afirmația petentei potrivit căreia :

"Grav este și faptul că ,în cadrul controlului ,organul fiscal a solicitat explicații societății noastre,acestea fiind prezentate,însă nici un moment organul fiscal nu și-a însușit argumentele noastre legale invocând în schimb anumite reglementări interne care ar fi contrare aparărilor noastre"

menționăm următoarele prevederi legale din O.G. 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze ,în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin,relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză".

ART 7 Rolul activ

(2)"Organul fiscal este îndreptățit să examineze din oficiu,starea de fapt,să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecarui caz"

ART. 13 Interpretarea legii

"Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege."

Art. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.[...]"

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1)"Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal"

Din examinarea raportului de inspecție fiscală parțială se poate concluziona că organele de control au respectat prevederile legale citate mai sus,utilizând toate informațiile și documentele puse la dispoziție în timpul desfășurării inspecției fiscale,în vederea determinării corecte a situației fiscale a petentei.Deasemenea,organele de control și-au exercitat dreptul de apreciere a relevanței stărilor de fapt fiscale,adoptând soluția admisă de lege întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia “[...] organul de control nu trebuia să se hazardeze încă din cu expedierea adreselor și către Direcțiile Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale și în vederea verificării societăților menționate mai sus ,chiar mai înainte de finalizarea Raportului de inspecție fiscală parțială din facem următoarele precizări :

-prin transmiterea adreselor și către Direcțiile Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale și în vederea verificării societăților S.C. S.R.L. și S.C. S.A. ,organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 51 din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare ,potrivit căruia:

“Dacă într-o procedură fiscală se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale,organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute”

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia organul fiscal a invocat cu ”rea voință prin omisiune și trunchiere textul normelor metodologice” de aplicare a Codului fiscal ,considerând că față de acestea au prioritate prevederile Directivei UE și a Codului Fiscal se reține că:

- normele metodologice sunt texte de lege emise de către legiuitor conținând exemple și care detaliază pas cu pas modul în care o anumite lege trebuie să fie aplicată În general,orice lege emisă de Parlament este urmată de norme metodologice de aplicare a legii care detaliază ,clarifică aspectele de interpretare a paragrafelor legale în cauză.

Conform art.5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(1)Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitară a prezentului cod.

(2)În înțelesul prezentului cod,prin norme se înțelege norme metodologice instrucțiuni și ordine.

(3)Normele metodologice sunt aprobate de Guvern,prin hotărâre,și sunt publicate în Monitorul Oficial al României Partea I.”

Referitor la principiul conform căruia aspectele deja verificate nu mai pot face obiectul unei noi inspecții fiscale ,se rețin următoarele:

În cuprinsul contestației, petenta susține că în data de o echipă de control din care făceau parte exact aceeași inspectorii vamali care au întocmit Raportul de inspecție fiscală , au efectuat un control având ca obiect “verificarea condițiilor de antrepozitare,stocurilor de carburant ,respectarea condițiilor de livrare” perioada controlată fiind 01.01-12.04.2010,control în urma căruia nu s-au constatat nici un fel de abateri de la regimul accizelor .

Din referatul cu propuneri de soluționare a contestației se reține că“(...) ultimul control privind produsele accizabile a vizat verificarea respectării condițiilor care au stat la baza acordării autorizației de antrepozit fiscal de depozitare produse energetice,a achizițiilor de produse energetice și a stocurilor scriptice și factice ale antrepozitului fiscal Regia Autonomă .În urma controlului a fost întocmit Procesul verbal nr. din a cărui conținut rezultă încălcări privind legislația în domeniul accizelor și Propunerea de inspecție fiscală nr”.

Din cele prezentate mai sus rezultă că nu a fost încălcat principiul potrivit căruia aspectele deja verificate nu mai pot face obiectul unei noi inspecții fiscale întrucât **controlul (și nu inspecția fiscală)** finalizat prin întocmirea a vizat verificarea respectării condițiilor care au stat la baza acordării autorizației de antrepozit fiscal de

depozitare produse energetice, a achizițiilor de produse energetice, și a stocurilor scriptice și factice, iar **inspecția fiscală parțială** desfășurată în perioada a avut ca obiect verificarea respectării reglementărilor fiscale privind primirea, deținerea și expedierea produselor accizabile de către Regia Autonomă X, în condițiile impuse de prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Inspecția fiscală parțială a fost inițiată în baza Propunerii de inspecție fiscală făcută de compartimentul Autorizări din cadrul D.J.A.O.V. Tulcea și s-a finalizat prin întocmirea **Raportului de inspecție fiscală parțială**

Referitor la acciza benzină cu plumb în sumă de lei stabilită de organele de control în sarcina Regiei Autonome

Din Raportul de inspecție fiscală parțială nr. se rețin următoarele:

Regia Autonomă deține:

A. **Autorizație de antrepozit fiscal de depozitare nr.**, emisă în data de cu valabilitate de la data de, modificată în data de cu valabilitate de la data de, **antrepozit fiscal de depozitare produse energetice destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor** conform art. 206²¹ alin (2) lit b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Art. 206²¹ alin (2) lit b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

Reguli generale "(2) Depozitarea exclusivă a produselor accizabile în regim suspensiv de accize poate avea loc în :

b) antrepozitele fiscale aflate în zona aeroporturilor, **destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu produse energetice**, în baza certificatelor eliberate în acest sens de autoritatea competentă în domeniul aeronaucic"

B. **Certificat de autorizare pentru aprovizionarea aeronavelor nr. -eliberat de Autoritatea Aeronautică Civilă Romană**

Agentul economic a desfășurat activitatea de achiziție și vânzare de produse accizabile în baza Autorizației de antrepozit fiscal de depozitare nr., care a permis ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să dețină și să expedieze următoarele tipuri de produse accizabile :

E4.2-Benzină fără plumb-până în data de

E4.10-Benzină cu plumb-începând cu data de

E4.50-Petrol lampant (inclusiv kerosen)

Din analiza documentelor administrative de însoțire (DAI), a facturilor fiscale, a documentelor de evidență fiscală și gestionară și a jurnalelor privind livrările de combustibil pentru aviație în regim de scutire de la plata accizelor, a rezultat că Regia Autonomă X a achiziționat benzină cu plumb pentru aviație AVGAZ 100LL ca antrepozit fiscal de depozitare (operator economic autorizat pentru aprovizionarea aeronavelor)- kg și respectiv, ca persoană care deține certificat de autorizare ca operator aerian- kg.

Întreaga cantitate de benzină pentru aviație AVGAZ 100LL achiziționată în scutire de la plata accizei a fost introdusă în antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice și apoi ulterior a fost livrată în scutire de la plata accizelor persoanelor care dețin certificate de autorizare ca operator aerian, sau a fost vândută în scop privat sau a fost vândută către un alt antrepozit fiscal de depozitare.

Cantitatea de kg. benzină cu plumb pentru aviație a fost livrată antrepozitului fiscal de depozitare produse energetice S.C. S.A.-.

Astfel, livrarea cantității de kg. benzină cu plumb efectuată în baza facturii serie cu DAI nr. de antrepozitarul autorizat ca antrepozit de depozitare produse energetice Regia Autonomă Tulcea, **destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil** către antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice S.C. S.A nu s-a

efectuat cu respectarea prevederilor legale ,antrepozitarul autorizat de expediție având obligația să livreze combustibil în regim de scutire de la plata accizelor **exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil** conform art. 206[^]21,alin(2) lit b Cod fiscal.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei potrivit căreia”nu am schimbat destinația inițială a acestui produs,livrarea fiind una specială,de benzină de avion efectuată în regim suspensiv de la plata accizelor,cu Document Administrativ de Însoțire vizat de organul vamal teritorial competent factura nr. emisă de subscrisul Aeroport ,având ca obiect benzină aviație precum și DAI vizat de Direcția pentru accize și operațiuni vamale Tulcea în data de ” întrucât :

- antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice Regia Autonomă Tulcea este autorizat **exclusiv aprovizionării aeronavelor cu produse energetice** (conf art.206[^]21,alin(2),lit.b din Legea 571/2003),în baza certificatelor eliberate în acest sens de autoritatea competentă în domeniul aeronautic iar cantitatea de kg benzină cu plumb pentru aviație AVGAS 100 LL a fost vândută în baza facturii seria unui alt antrepozit fiscal și astfel **nu a fost respectată destinația finală cerută de condițiile de autorizare ale antrepozitului.**

Față de motivația petentei “Dacă în baza Certificatului de Autorizare nr. eliberat de Autoritatea Aeronautică Civilă Română pentru Aeroportul nostru ca “agent aeronautic de handling combustibil”suntem autorizați să realizăm activități de “recepția și stocarea combustibilului de aviație,livrare către terți,servicii de alimentare aeronave” și că subscrisa este expres autorizată în baza autorizației de antrepozit fiscal nr. din data de ,să primească,să dețină și să expedieze ,după caz,în regim suspensiv de la plata accizelor,produse accizabile nu înțelegem în ce mod am încălcat legea,livrând astfel de produse energetice către un alt antrepozit fiscal,care este distribuitor autorizat de combustibili de aeronave” menționăm următoarele

-antrepozitarul Regia Autonomă X- **autorizat exclusiv pentru alimentarea aeronavelor cu produse energetice** la prețuri fără acciză a vândut către antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice S.C. S.A. cantitatea de kg benzină cu plumb pentru aviație în scutire de la plata accizei.Astfel se reține faptul că nu au fost respectate prevederile legale întrucât antrepozitarul autorizat de expediție avea obligația ca înainte de efectuarea livrărilor să se asigure că beneficiarul este îndreptățit să beneficieze de aceste prevederi ,respectiv, că acesta deține certificat de autorizare ca operator aerian conform prevederilor pct. 113.1.1 alin (2) lit b) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Art. 206[^]60 alin (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,cu modificările și completările ulterioare:

Scutiri pentru produse energetice și energia electrică

“(1)Sunt scutite de la plata accizelor :

a)produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru aviație ,alta decât aviația turistică în scop privat. Prin aviația turistică în scop privat se înțelege utilizarea unei aeronave de către proprietarul său ori de către persoana fizică sau juridică ce o deține cu titlu de închiriere sau cu un alt titlu ,în alte scopuri decât cele comerciale și în special altele decât transportul de persoane ori de mărfuri sau prestări de servicii cu titlu oneros ori pentru nevoile autorităților publice”.

Pct. 113.1.1 alin (2) lit b din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal,cu modificările și completările ulterioare:

“(2)Livrarea produselor energetice destinate utilizării drept combustibil pentru aeronave se poate efectua la prețuri fără accize către:

(...)b)persoana care deține certificat de autorizare ca operator aerian”

Deasemenea,se rețin și următoarele prevederi legale:

Conform art. 206⁶ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“Exigibilitatea

(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum”

Conform art 206⁷ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare :

“Eliberarea pentru consum

(7) În cazul unui produs accizabil care are dreptul de a fi scutit de accize ,utilizarea în orice scop care nu este în conformitate cu scutirea este considerată eliberare pentru consum”

Conform pct. 73(8) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal ,cu modificările și completările ulterioare:

“În cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale ,este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului”

Conform art. 206⁵¹ alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Plata accizelor la bugetul de stat

“(5) Prin excepție de la prevederile alin (1) ,orice persoană aflată în una dintre situațiile prevăzute la art. 206⁷ alin (7),(8) și (9) are obligația de a plăti accizele în termen de 5 zile de la data la care au devenit exigibile”

Față de situația de fapt și de drept prezentată anterior reținem:

Întrucât antrepozitul fiscal de depozitare produse energetice nr. Regia Autonomă X este autorizat exclusiv aprovizionării aeronavelor cu produse energetice (conf art. 206²¹, alin (2) lit b Cod fiscal), în baza certificatelor eliberate în acest sens de autoritatea competentă în domeniul aeronautic iar cantitatea de **kg benzină cu plumb** pentru aviație AVGAS 100LL a fost vândută (în baza facturii seria nr.) unui alt antrepozit fiscal (respectiv S.C. S.A.) nerespectându-se astfel destinația finală cerută de condițiile de autorizare ale antepozitului, având în vedere prevederile legale citate mai sus rezultă că în mod legal organele de control au stabilit că pentru această cantitate de combustibil petenta datorează acciză bugetului de stat în sumă de lei.

Deoarece argumentele prezentate de petentă nu sunt de natură să modifice constatările organelor de control, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la suma de lei reprezentând acciză benzină cu plumb.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii aferente accizei stabilită suplimentar, în sumă totală de lei reprezentând: dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei “Accesoriile nu sunt corect calculate, neexistând debitul de bază” întrucât:

-organele de control au stabilit în mod corect în sarcina Regiei Autonome X acciza benzină cu plumb în sumă de lei întrucât au fost încălcate prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal (expuse la punctul anterior).

Conform prevederilor O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

Art.119, alin (1)

“Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată ,se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

În ceea ce privesc obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de lei din care dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei ,aferele accizei benzină cu plumb se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul,iar prin contestația formulată , Regia Autonomă X nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată.Având în vedere principiul de drept accesorium sequitur principale, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la suma de lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente accizei stabilită suplimentar.

Referitor la constatările organelor de control referitoare la achiziționarea de către Regia Autonomă X în scutire de la plata accizelor a cantității de kg benzină aviație și respectiv kg benzină aviație

În fapt, organele de control au constatat și consemnat în Raportul de inspecție fiscală parțială nr. faptul că Regia Autonomă X a achiziționat în scutire de la plata accizelor în baza art.206⁶⁰(1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,benzină aviație de la antrepozitele fiscale S.C. S.R.L.din , S.C. S.A.din

Livrările efectuate de S.C. S.R.L.și S.C. S.A. antrepozitari autorizați ca antrepozite de depozitare produse energetice destinate exclusiv aprovizionării aeronavelor cu combustibil către Regia Autonomă X nu au fost efectuate cu respectarea prevederilor legale.Urmare acestor constatări,organele de inspecție fiscală menționează în Raportul de inspecție fiscală faptul că S.C. S.R.L.și S.C. S.A. datorează acciză bugetului de stat pentru benzina cu plumb livrată Regiei Autonome .

Aceste constatări nu au generat stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina Regiei Autonome .

În drept,conform art.206 alin (2) din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală,cu modificările și completările ulterioare:”Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat ,cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

În materia impunerii,legiuitorul a prevăzut prin Codul de procedură fiscală republicată,în mod expres și limitativ,o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare iar, declarația fiscală ,decizia de impunere și actele administrative asimilate acestora constituie titluri de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabililor.

Se reține că raportul de inspecție fiscală parțială are caracter de act premergător deciziei de impunere, iar constatările sale au stat la baza emiterii deciziei de impunere .

Prin urmare, neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, ci a unui act premergător unui act administrativ, raportul de inspecție fiscală nu stabilește, potrivit legii nici un raport obligațional între contribuabilul controlat și bugetul de stat, de aceea nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală,cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la capătul de cerere prin care petenta s-a îndreptat împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Tulcea.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ,organele de control au dispus petentei valorificarea raportului de inspecție fiscală parțială nr..

Prin contestația formulată ,Regia Autonomă X contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală parțială .

În drept,potrivit art. 209 alin (1) din O.G.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare,Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este competentă să soluționeze “Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere,a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației ,emise în conformitate cu legislația în materie vamală [...]”

Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală “cod 14.13.27.18 la pct 1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului prevede:

“1.Formularul “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”**

Întrucât măsurile stabilite în sarcina Regiei Autonome X prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei ,fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere,se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat,Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea neavând competență de soluționare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală ,potrivit art. 209 alin (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,republicată,care precizează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente” coroborat cu pct. 5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 conform căruia ,”Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri,decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabililor, etc”.

Pentru motivele expuse mai sus,penru capătul de cerere prin care petenta s-a îndreptat împotriva Dispoziției de măsuri nr. ,competența de soluționare va fi declinată D.J.A.O.V. Tulcea în calitate de organ emitent al Dispoziției de măsuri.

Referitor la cererea Regiei Autonome de introducere în soluționarea contestației în conformitate cu prevederile art.212 Cod procedură fiscală a contribuabililor S.C. S.R.L.din și S.C. S.A. din “ale căror interese juridice de natură fiscală sunt afectate în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației” cât și referitor la cererea de intervenție depusă de S.C. S.A.

În cuprinsul contestației petenta menționează “Introducerea în cauză a S.C. S.A. este **impusă** de prevederile exprese și **imperative** ale art.212 alin (2) C.proc. fisc.,pentru că această persoană participă la realizarea venitului în sensul art. 205 alin (5) Cod proc.fisc și până în prezent nu a înaintat contestație,astfel încât trebuie introdusă din oficiu.”.Deasemenea,petenta solicită introducerea în cauză a S.C. S.R.L. din și a S.C. S.A. din și comunicarea lor a tuturor cererilor și declarațiilor sale conform prevederilor art. 212 alin (3) Cod procedură fiscală.

Conform O.G. 92/2003 republicată,privind Codul de procedură fiscală,cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 212 Introducerea altor persoane în procedura de soluționare
(2)Persoanele care participă la realizarea venitului în sensul art.205 alin (5) și nu au înaintat contestație vor fi introduse din oficiu”

Art. 205 Posibilitatea de contestare

“[...]”(5)În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere ,reglementate potrivit art. 89 alin (1),contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului”

Art. 89 Deciziile referitoare la bazele de impunere

“(1)Bazele de impunere se stabilesc separat ,prin decizie referitoare la bazele de impunere,în următoarele situații:

a)când venitul impozabil este realizat de mai multe persoane.Decizia va cuprinde și repartizarea venitului impozabil pe fiecare persoană care a participat la realizarea venitului;

b)când sursa venitului impozabil se află pe raza altui organ fiscal decât cel competent teritorial.În acest caz competența de a stabili baza de impunere o deține organul fiscal pe raza căruia se află sursa venitului.”

Din prevederile legale menționate mai sus rezultă că în cazul în care mai multe persoane participă la realizarea venitului,însă numai una sau unele dintre acestea au depus contestație,conform art. 212 alin (2) din O.G. 92/2003 rep,privind Codul de procedură fiscală ,organul de soluționare va introduce din oficiu toate subiectele de drept care sunt înregistrate din punct de vedere fiscal ca participanți la realizarea în comun a unui venit impozabil.În acest caz are loc o extindere a efectelor contestației cu privire la ceilalți participanți la obținerea venitului impozabil care derivă din natura juridică a acestuia și din aceea că efectele deciziei vor afecta toate aceste persoane și nu numai pe cel care a introdus contestația, întrucât această cale de atac vizează baza de impozitare comună.

Din documentele existente la dosarul cauzei ,având în vedere prevederile legale menționate mai sus,rezultă că, în speță,organele de inspecție fiscală nu au stabilit un venit impozabil realizat de Regia Autonomă X și S.C. S.A., respectiv Regia Autonomă X și S.C. S.R.L. printr-o decizie referitoare la bazele de impunere.

Prin Decizia de impunere nr. s-au stabilit **în sarcina** accize în sumă de lei precum și accesorii aferente accizei în sumă de lei.

Conform O.G. 92/2003 rep., privind Codul de procedură fiscală,cu modificările și completările ulterioare:

Art. 205 Posibilitatea de contestare

“[...]”(2) Este îndreptățit la contestație **numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal** sau prin lipsa acestuia”.

Art. 17 Subiectele raportului juridic fiscal

“(1)Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt **statul**,unitățile administrativ teritoriale,**contribuabilul**,precum și **alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.**

(2)**Contribuabilul** este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică **ce datorează impozite,taxe,contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii”**

Art. 21 Creanțele fiscale

“(1)Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care,potrivit legii,rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2)Din raporturile de drept prevăzute la alin (1) rezultă atât conținutul,cât și cuantumul creanțelor fiscale,reprzentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin.(4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

Art.25 Creditorii și debitorii

“(1) În raporturile de drept material fiscal, creditorii sunt persoanele titulare ale unor drepturi de creanță fiscală prevăzute la art. 21, iar debitorii sunt acele persoane care, potrivit legii au obligația corelativă de plată a acestor drepturi”
deci titularul dreptului la acțiune este debitorul, persoană fizică sau juridică în sarcina căreia au fost stabilite obligațiile de plată.

În procedura administrativă de soluționare a contestației, legiuitorul a prevăzut posibilitatea și altor persoane asociați, acționari de a formula cereri, **în măsura în care le sunt lezate/afectate interesele juridice de natură fiscală.**

Față de prevederile legale invocate mai sus, considerăm că prin “interes juridic de natură fiscală “ se înțelege interesul protegiut de lege și în acord cu legile moralei care izvorăște din activitatea de administrare a creanțelor bugetare.

Conf art. 1 alin (3) din O.G. 92/2003 Rep. privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

a) înregistrarea fiscală

b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale” .

Întrucât Regia Autonomă X cât și S.C. S.A. nu dovedesc că prin emiterea Deciziei de soluționare a contestației ar fi afectate interesele juridice de natură fiscală ale S.C. S.A. și respectiv ale S.C. S.R.L. și nu au fost stabilite venituri impozabile pentru S.C. S.A. și S.C. S.R.L. printr-o decizie referitoare la bazele de impunere, urmează a fi respinsă ca inadmisibilă cererea Regiei Autonome X de introducere a S.C. S.A. și S.C. S.R.L. în procedura de soluționare a contestației.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Art.1 Declinarea competenței de soluționare a contestației formulată de Regia Autonomă X împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală în favoarea D.J.A.O.V. Tulcea.

Art.2 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Regia Autonomă X privind suma totală de reprezentând: acciză benzină cu plumb (lei) și accesorii aferente accizei (lei) stabilită de D.J.A.O.V. Tulcea prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

Art.3 Respingerea ca inadmisibilă a cererii Regiei Autonome X de introducere în procedura de soluționare a contestației a S.C. S.R.L. din a S.C. S.A. din.

Art.4 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV