

DECIZIA nr.342/.....2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .,

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr.. prin care a remis cu adresa Directiei Regionale pentru Accize si Operatiuni Vamale Bucuresti - Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala - Inspectie Marfuri Accizate nr. ., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ., asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, sos. ..

Obiectul contestatiei, inregistrata la Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Bucuresti - Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala Inspectie Marfuri Accizate sub nr. ., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ., prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii de plata in suma totala de **. lei**, reprezentand accize pentru alte produse in suma de **. lei** si majorari de intarziere in suma de **. lei**.

Societatea contesta suma totala de **. lei**, respectiv:

- accize in suma de. lei;
- majorari de intarziere aferente in suma de . lei.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. . incheiat de Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala Inspectie Marfuri Accizate din cadrul Directiei Regionale pentru Accize si Operatiuni Vamale Bucuresti.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita urmatoarele:

1. anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscal suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscal, urmare a raportului de inspectie fiscala nr., ca fiind nefondata, intrucat obliga societatea la plata unei sume suplimentare de . lei (. lei), fara a retine concluziile consemnate in cuprinsul raportului de inspectie fiscal cu privire la sumele platite in plus;

2. emiterea unei noi decizii de impunere care sa constate, pe de o parte, majorari de intarziere aferente sumelor neachitate la 2007, respectiv obligatii fiscal achitate in plus, urmare aplicarii unor cursuri eronate pentru calculul accizelor.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca urmatoarele argumente:

- pentru anul 2008 la calculul accizelor nearmonizate aferente produselor provenite din achizitii intracomunitare, a aplicat un curs de schimb mai mare decat cel prevazut de art.3 din OMFP nr. 2463/2007 privind nivelul accizei minime pentru tigarete si alte precizari date in aplicarea titului

VII "Accize si alte taxe" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ceea ce a generat o suma de recuperat in cuantum de . lei;

- pentru anul 2009 a utilizat un curs de schimb mai mic decat cursul de schimb prevazut de HG nr.1618/2007 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, Titlul VII, 30.1.1, pct.(2), ceea ce a generat o diferenta de plata la bugetul de stat in cuantum de . lei, pentru care organul fiscal a calculat obligatii accesorii in cuantum de . lei.

Contestatarul sustine ca obligatiile fiscale suplimentare de plata au fost calculate in mod nefondat si nejustificat, in conditiile in care se afla in situatia de a recupera sume de la bugetul de stat, respectiv suma de recuperat de la bugetul de stat aferenta anului 2008 este mai mare decat diferenta de plata stabilita pentru obligatiile fiscale aferente anului 2009.

De asemenea, societatea considera ca decizia de impunere dispune in mod eronat plata accizelor aferente anului 2009 si calculul de majorari de intarziere aferente diferentelor de la 2009 si ar fi trebuit sa modifice baza de impunere in sensul constatarii diferentelor platite in plus, urmare a sumelor nedatorate declarate suplimentar de contribuabil la 2008.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr., Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Bucuresti - Activitatea de Inspectie Fiscala a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ., prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii stabilite suplimentar de plata in suma totala de . lei, reprezentand accize pentru alte produse in suma de . lei si majorari de intarziere in suma de . lei.

Majorarile de intarziere in suma de . lei au fost stabilite pentru perioada 01.01.2007-15.06.2010.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor vamale, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. . si detine autorizatia de operator economic cu produse supuse accizelor nearmonizate nr.MB ..

Cauza supusa solutionarii este daca decizia de impunere contestata a fost corect emisa in conditiile in care, organul de inspectie vamala a avut in vedere numai diferentele in plus stabilite in urma inspectiei nu si diferentele in minus, acest aspect avand influenta atat cu privire la obligatia de plata cat si asupra accesoriilor.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. . organele de control ale Directiei Regionale pentru Accize si Operatiuni Vamale Bucuresti - Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala - Inspectie Marfuri Accizate au efectuat, la cererea DGFP-MB prin adresa nr. ., inspectia fiscala partiala la SC X SRL, pentru verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata cu privire la accizele nearmonizate ale produselor accizabile achizitionate si accesoriilor aferente acestora.

Perioada supusa inspectiei fiscale partiale, in ceea ce priveste accizele, a fost cuprinsa intre 01.01.2007 - 31.12.2009.

Din analiza raportului de inspectie fiscala ., rezulta urmatoarele constatari:

- organul de inspectie fiscala a calculat majorari de intarziere in suma de . lei pentru plata cu intarziere a accizelor aferente anului 2007 pentru produsele provenite din teritoriul comunitar, de la momentul receptionarii acestora, pentru perioada 01.01.2007-15.06.2009;

Majorarile de intarziere in suma de . lei nu sunt contestate de societate.

- pentru anul 2008, societatea a aplicat un curs de schimb mai mare decat cel prevazut de OMFP nr.2463/2007 si a platit in plus accize in suma de . lei;

- pentru anul 2007 societatea nu a aplicat cursul valabil si nu a respectat prevederile HG nr.1618/04.12.2008, pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, privind calculul accizei pentru produsele provenite din teritoriul comunitar. Astfel, s-a procedat la calcularea accizelor stabilindu-se urmatoarele obligatii de plata: accize stabilite suplimentar = . lei si majorari de intarziere aferente accizelor = . lei;

Din analiza anexelor la raportului de inspectie fiscala ., rezulta urmatoarele:

1. accizele stabilite suplimentar in suma de . lei sunt compuse din:

- . lei - accize stabilite suplimentar aferente anului 2007;
- . lei - accize stabilite suplimentar aferente anului 2009;

2. accizele pentru anul 2008 constatate ca fiind platite in plus sunt in suma de . lei;

3. majorarile de intarziere aferente accizelor in suma de . lei sunt compuse din:

- . lei - majorari de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar pentru anul 2007;
- . lei - majorari de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar pentru anul 2009.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ., prin care s-au stabilit suplimentar accize in suma de . lei si majorari de intarziere in suma totala de . lei, compuse din: majorari de intarziere aferente diferentei de accize in suma de . lei pentru perioada 01.01.2009-15.06.2010 si majorari de intarziere calculate pentru plata cu intarziere in suma de lei pentru perioada 01.01.2007-15.06.2010.

Motivul de fapt : societatea nu a respectat modificarile din actele normative in vigoare, pentru anul 2009, privind modul de calcul a accizelor pentru produsele supuse accizelor nearmonizate, si nici reglementarile din actele normative in vigoare, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, privind calculul si virarea accizei pentru produsele apa de toaleta si apa de parfum.

Prin contestatie societatea sustine ca decizia de impunere contestata dispune in mod eronat plata accizelor 2009 in suma de . lei si calculul majorarilor de intarziere aferente diferentelor de la 2009 in suma de . lei (din totalul de . lei) si ar trebui sa se modifice baza de impunere in sensul constatarii diferentelor platite in plus, urmare a sumelor nedatorate delcarate suplimentar de contribuabil in 2008.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.43, art. 85, art. 86 alin.(6), art. 94, art.107, art.109 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in care se precizeaza:

“Art.43 - (2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

e) motivele de fapt

f) temeiul de drept.”

"**Art. 85** - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

"**Art. 86** - (6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înstiintari de plata, de la data comunicarii acestora, în conditiile în care se stabilesc sume de plata".

"**Art. 94** - (1) Inpectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inpectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor** rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntării declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;**

c) **sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.**

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la: [...]

b) **verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;** [...]

e) **stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale;**

f) **stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;"**

"**Art.107** - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal."

"**Art. 109** - Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta **constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.**

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si **diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale.** În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere."

Cu privire la regulile privind inspectia fiscala, potrivit art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca "**inspectia fiscala va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru**

impunere" si Normei metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)."

Potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 1181/2007 privind modelul si continutul **Raportului de inspectie fiscala**, cap.III "Constatari fiscale":

"2. Obiective minimale avute în vedere

În actiunea de inspectie fiscala se vor avea în vedere urmatoarele obiective minimale:

- **verificarea realitatii declaratiilor fiscale** si informative **în corelatie cu datele din evidenta contabila**, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente în societate ori obtinute prin controale încrucisate, precum si cu alte declaratii depuse în conformitate cu legile speciale;

3. Baza de impunere

A. În cazul în care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;
- punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;
- consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;
- modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar. Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;
- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;
- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul.

B. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, se va mentiona acest lucru. În aceasta situatie se vor prezenta urmatoarele:

- perioadele efectiv verificate;
- documentele care au stat la baza concluziei ca obligatia fiscala este corect determinata."

Prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "*Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala*", modificat si completat de OMEF nr.1046/2007, se precizeaza ca "*<<Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala>> reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata, [...]"*

Punctul 2.1.2. si 2.1.3. din Ordinul ministrului finantelor publice nr.972/2006 pentru aprobarea formularului "*Decizie de impunere privind obligatiile fiscal suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala*", precizeaza:

“Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influența fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

"2.1.3 "Temeiul de drept"- se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat."

Din interpretarea acestor dispoziții legale rezulta ca organul de inspecție fiscală are obligația verificării bazei de impozitare, legalității și conformității declarațiilor fiscale și stabilirii diferentelor datorate de contribuabil atât in plus cât și in minus.

Prin raportul de inspecție fiscală trebuie să se menționeze atât diferențele între declarațiile fiscale și documentele în baza cărora s-au întocmit declarațiile fiscale, precum și diferențele între declarațiile fiscale și ceea ce rezulta în urma inspecției fiscale cu explicarea și argumentarea fiecărei diferențe în parte.

In baza raportului de inspecție fiscală se întocmește decizia de impunere care este titlul de creanță în care sunt înscrise toate influențele asupra creanței fiscale, respectiv atât cele in plus cât și cele in minus.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- potrivit raportului de inspecție fiscală diferența de accize în minus în suma de . lei este aferentă anului 2007, în condițiile în care din anexele acestuia rezulta că sunt diferențe în minus aferente anului 2009 (. lei) și aferente anului 2007 (. lei);
- prin decizia de impunere se precizează faptul că diferența de accize în minus de . lei este aferentă anului 2009;
- în referatul cauzei se menționează că diferența de accize în suma de . lei este aferentă anului 2007 (anului 2009);
- potrivit raportului de inspecție fiscală în anul 2008 a rezultat o diferență de accize achitată în plus în suma de . lei, fără ca aceasta sumă să se regăsească în decizia de impunere care este singurul titlu de creanță ce se emite în urma inspecției fiscale;
- calculul majorărilor de întârziere contestate în suma de . lei nu este motivat în drept nici în raportul de inspecție fiscală și nici în decizia de impunere;
- din constatările organelor de inspecție vamală menționate în raportul de inspecție fiscală nr.. nu rezulta dacă diferența din decizia de impunere contestată a fost stabilită în raport de creanță fiscală declarată de societate până în momentul începerii inspecției fiscale, conform art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală.

Fata de cele prezentate se reține că organul de inspecție vamală nu a respectat dispozițiile procedurale cu privire la efectuarea inspecției fiscale și la emiterea titlului de creanță în urma inspecției fiscale, respectiv constatările sunt contradictorii cu privire la perioada pentru care au fost stabilite suplimentar de plată diferențele de accize datorate bugetului general consolidat (2007 sau 2009), diferențele în minus (achitate în plus) de accize pentru anul 2008 nu au fost cuprinse în decizia de impunere contestată, cu influența inclusiv asupra modului de calcul a accesoriilor.

In raport de cele precizate urmeaza a se aplica dispozitiile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. . cu privire la accizele in suma de . lei stabilite suplimentar pe perioada 01.01.2007-31.12.2009 si majorarile de intarziere in suma de . lei, urmand ca Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Bucuresti - Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala- Inspectie Marfuri Accizate sa procedeze la reverificarea, pentru aceeasi perioada, a situatiei fiscale a contribuabilei, in conformitate cu prevederile legale aplicabile in materie si cu cele retinute in prezenta decizie.

In speta sunt incidente si dispozitiile pct. 12.6-12.8 din Instruciunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanelor Publice nr. 519/2005, unde se stipuleaza:

"12.6. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

„12.7. Decizia de desfiinare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă aceluși obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiinat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 102.1 si pct.102.2 din Norma metodologica pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004, Ordinului presedintelui ANAF nr. 1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, OMFP nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala", modificat si completat de OMEF nr.1046/2007, pct. 12.6-12.8 din Instruciunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanelor Publice nr. 519/2005, art.43, art. 85, art. 86 alin.(6), art. 94, art.105 alin.(1), art.107, art.109, art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Desfiinteaza partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Bucuresti - Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala- Inspectie Marfuri Accizate, pentru accize stabilite suplimentar de plata in suma de .. lei si accesorii aferente in suma de .. lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

