

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2007
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. 'I' S.R.L.,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili asupra contestatiei formulate impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat catre organele de inspectie fiscala ale Activitatii de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili.

Contestatia are ca obiect suma reprezentand:

- accize;
- majorari de intarziere aferente accizelor.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii deciziei de impunere,, precum si in raport de data inregistrarii contestatiei la Directia generala a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 alin.(1) si art. 178 alin.1 lit.c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I. S.C. 'I' S.R.L. contesta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala ale Activitatii de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, precizand urmatoarele:

Acciza nu este exigibila, avand in vedere ca potrivit art.165 din Codul fiscal "acciza este exigibila in momentul eliberarii pentru consum sau cand se constata pierderi sau lipsuri de produse accizabile".

Deplasarea produselor accizabile nu are semnificatia eliberarii pentru consum, solutie consacrata in mod expres de art.166 alin.(2) lit.a, precum si de art.186 lit.a din Codul fiscal, in conformitate cu care "pe durata deplasarii unui produs accizabil, acciza se suspenda, daca [...]: a)deplasarea are loc intre doua antrepozite fiscale".

Livrarea a fost factua catre un alt antrepozitar autorizat, respectiv S.C. 'N' S.A., situatie in care nu era exigibila la data livrarii, momentul exigibilitatii fiind cel al eliberarii pentru consum, de catre antrepozitarul catre care a fost livrat produsul accizabil.

Societatea precizeaza ca art.192 alin.7 din Codul fiscal nu-si gaseste aplicabilitate in speta, deoarece prin prevederile acestui text de lege, se stabileste o situatie de exceptie cu privire la exigibilitatea accizei in cazul anularii sau revocarii autorizatiei. Fiind o exceptie de stricta interpretare, nu poate fi extinsa prin analogie si cazului suspendarii autorizatiei.

Nici art.185 alin.(8) din Codul fiscal nu poate fi interpretat in sensul modificarii momentului exigibilitatii accizei, situatie in care decizia de impunere contestata apare ca fiind vadit nelegala.

Prin urmare chiar daca autorizatia de antrepozit fiscal ar fi fost suspendata, actele atacate sunt nelegale, bazate pe o interpretare eronata a prevederilor legale in materia exigibilitatii accizei.

Livrarea a fost facuta sub supraveghere fiscala avand in vedere ca facturile emise de societate, aferente livrarilor in cauza, au fost intocmite fara a se calcula acciza, sub supravegherea organelor fiscale, cu respectarea tuturor conditiilor legale. In acest sens exista si sigiliul supraveghetorului fiscal desemnat in conditiile Titlului VIII din Codul fiscal.

Existenta sigiliului supraveghetorului fiscal atesta ca exigibilitatea accizei a ramas suspendata si ca societatea nu era obligata la calculul accizei sau la virarea acesteia catre bugetul statului.

Decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala, contestate, au fost emise prin incalcarea prevederilor legale, respectiv art.103 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca prin procesul verbal incheiat anterior, aceiasi inspectori fiscali care au intocmit raportul de inspectie fiscala, in urma controlului efectuat au constatat ca **S.C. 'I' S.R.L.**, respecta prevederile art. 185 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in ceea ce priveste suspendarea autorizatiilor de antrepozit fiscal precum si faptul ca impotriva deciziei de suspendare a fost formulata actiune in contencios administrativ, actul

administrativ fiscal fiind astfel in prezent suspendat in temeiul art.185 alin.(5) din Codul fiscal.

Societatea beneficiaza de autorizatie de antrepozit fiscal conform art.185 alin.(5²) din Codul fiscal.

Asa cum in mod corect au retinut organele de inspectie fiscala la controlul anterior, in ipoteza in care anulara deciziei de suspendare formeaza obiectul unei judecati, aceasta este "contestata" in acceptiunea textului legal amintit mai sus.

Prin prevederile art. 185 alin.(5²), se urmareste potejarea antrepozitarului fiscal impotriva unei decizii abuzive de revocare sau suspendare a autorizatiei sale de antrepozit fiscal.

Avand in vedere cele prezentate anterior, societatea nu a avut suspendata autorizatia de antrepozit fiscal la data efectuarii operatiunilor comerciale indicate in raportul de inspectie fiscala, deci nu a incalcat prevederile legale, fiind pe deplin realizate cerintele art.166 alin.(2) si art.186 lit.a din Codul fiscal pentru ca regula exigibilitatii accizei la momentul elibararii pentru consum sa fie aplicabila.

Livrarea produsului fara calculul accizelor nu aduce niciun prejudiciu bugetului statului, avand in vedere ca acciza nu a fost exigibila la data livrarilor, insa aceasta va deveni exigibila in masura eliberarii produsului pentru consum de catre S.C. 'N' S.R.L., care va calcula si va vira catre stat acciza aferenta.

In aceste conditii, impunerea in sarcina societatii a accizei aferente cantitatii livrate ar avea drept consecinta impunerea de doua ori a aceleiasi baza de impozitare, solutie nelegala.

II. Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au constatat urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere verificarea modului de constituire, inregistrare si virare a accizelor la bugetul de stat in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Hotararii Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003.

Verificarea a cuprins perioada 02.02.2006 - 15.02.2006, 24.03.2006 - 30.06.2006.

Prin decizia emisa de Directia de administrare a marilor contribuabili catre **S.C. 'I' S.R.L.**, i-au fost suspendate societatii contestatoare autorizatiile de antrepozit fiscal pana la plata accizelor restante.

Prin contestatia inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de administrare a marilor contribuabili **S.C. 'I' S.R.L.**, solicita anularea deciziei.

Prin decizie, Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Serviciul autorizatii, respinge contestatia formulata de societate.

S.C. 'I' S.R.L. formuleaza "Actiune in Contencios Administrativ" prin care solicita:

- anularea deciziei de respingere a contestatiei formulate impotriva deciziei de suspendare a a utorizatiei de antrepozit fiscal, emisa de catre Directia generala de administrare a marilor contribuabili.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a incalcat prevederile art.185 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece a efectuat vanzari de alcool etilic de pe stoc.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca eronat **S.C. 'I' S.R.L.** a facturat alcool etilic catre S.C. 'N' S.A. care este tot un antrepozitar autorizat, avand in vedere ca autorizatia de Anterpozit Fiscal i-a fost suspendata, incalcanad astfel prevederile art.186 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile art.192 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si faptul ca alcoolul etilic livrat S.C. 'N' S.A. a fost facturat fara acciza fiind considerat in regim suspensiv, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii verificate accize.

Pentru nevirarea la termen a accizelor datorate, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi, in conformitate cu prevederile art.3 alin.(5) din Legea nr.210/2005 de completare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de control, se retine:

Referitor la exceptia ridicata de societatea contestatoare cu privire la faptul ca prin procesul verbal anterior s-a constatat ca **S.C. 'I' S.R.L.** a respectat prevederile art. 185 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar in ipoteza in care nu apar date suplimentare ce nu au fost cunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor initiale, o noua inspectie fiscala nu mai poate fi in mod legal efectuata, se retin urmatoarele:

Prin procesul verbal intocmit, anexat la dosarul cauzei la s-a verificat modul de aplicare a suspendarii autorizatiei de antrepozit fiscal la **S.C. 'I' S.R.L.**, pentru perioada 15.02.2006 - 24.03.2006.

Urmare verificarii efectuate, in ceea ce priveste suspendarea autorizatiilor de antrepozit fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a respectat prevederile art. 185 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 15.02.2006 - 24.03.2006.

Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata s-a verificat modul de constituire, inregistrare si virare a accizelor datorate de **S.C. 'I' S.R.L.** Verificarea a cuprins perioadele 02.02.2006 - 15.02.2006 si 24.03.2006 - 30.06.2006.

Urmare acestei verificari au fost stabilite in sarcina societatii accize ca urmare a faptului ca incepand cu data de 24.03.2006, data la care i-a fost comunicata societatii decizia de respingere a contestatiei formulata impotriva deciziei de suspendare a autorizatiilor de antrepozit fiscal, in perioada 24.03.2006 - 30.06.2006 societatea in mod eronat a livrat, fara a calcula accize, alcool etilic rafinat denaturat si alcool sanitar catre SC 'N' SA.

Se retine ca potrivit art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, *"Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii inspectiei fiscale si pâna la data împlinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora."*

Asa cum s-a retinut anterior, obligatiile fiscale stabilite prin decizia de impunere contestata au fost calculate incepand cu data de 24.03.2006, iar prin procesul verbal anterior, invocat de societate in sustinerea contestatiei, s-a constatat respectarea prevederilor art. 185 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 15.02.2006 - 24.03.2006, astfel ca in cauza nu este vorba de reverificarea aceleasi perioade.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca exceptia ridicata de societate privind reverificarea nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei, drept pentru care contestatia va fi solutionata pe fond.

1) Referitor la suma reprezentand accize, cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare datoreaza accize pentru livrarile, de alcool etilic rafinat denaturat si alcool sanitar, efectuate in perioada 24.03.2006 - 30.06.2006, in conditiile in care nu a solicitat acordul autoritatii fiscale competente, autorizatia de antrepozit fiscal fiind suspendata, suspendare mentinuta.

In fapt, prin decizia emisa de Directia de administrare a marilor contribuabili - Serviciul autorizari, societatii contestatoare i-au fost suspendate autorizatiile de antrepozit fiscal, pana la plata accizelor restante.

Prin contestatia inregistrata la Directia generala de administrare a marilor contribuabili, **S.C. 'I' S.R.L.**, a solicitat anularea deciziei mai sus mentionata.

Prin decizie, emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Serviciul autorizari, a fost respinsa contestatia formulata de aceasta impotriva deciziei de suspendare a autorizatiei de antrepozit fiscal.

S.C. 'I' S.R.L. a formulat actiune in Contencios Administrativ prin care solicita anularea deciziilor mentionate anterior.

In perioada 24.03.2006 - 30.06.2006, ulterioara respingerii contestatiei formulata impotriva deciziei de suspendare a autorizatiei de antrepozit fiscal, societatea a efectuat vanzari de alcool etilic rafinat denaturat si alcool sanitar, inregistrat in stoc, catre SC 'N' S.A, antrepozitar autorizat, fara acordul comisiei instituite in cadrul autoritatii fiscale competente.

In drept, art.186 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza ca **“pe durata deplasarii unui produs accizabil, acciza se suspenda, daca sunt satisfacute urmatoarele cerinte:**

a) deplasarea are loc între doua antrepozite fiscale;
[...]”.

Potrivit art.185 alin.(8) din acelasi act normativ, **"antrepozitarii autorizati, carora le-a fost suspendata, revocata sau anulata autorizatia si care detin stocuri de produse accizabile la data suspendarii, revocarii ori anularii autorizatiei, pot valorifica produsele înregistrate în stoc - materii prime, semifabricate, produse finite - numai cu acordul autoritatii fiscale competente, în conditiile prevazute de norme"**, iar potrivit pct. 12¹ din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"(7) În toate situatiile privind suspendarea autorizatiei, aceasta atrage suspendarea activitatii si, dupa caz, aplicarea sigiliilor pe instalatiile de productie, operatiune care va fi efectuata de organul fiscal teritorial în a carei raza își desfășoara activitatea antrepozitarul autorizat.

(8) Antrepozitarii autorizati a caror autorizatie a fost suspendata, revocata sau anulata pot sa valorifice produsele înregistrate în stoc - materii prime, semifabricate, produse finite -, numai cu acordul autoritatii fiscale care a dispus masura de sanctionare.

(9) În toate cazurile, valorificarea produselor înregistrate în stoc se efectueaza sub supraveghere fiscala, astfel:

a) fie catre alte antrepozite fiscale, în regim suspensiv de accize;

b) fie catre alti operatori economici la preturi cu accize."

Totodata, prevederile art.185 alin.(5²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza ca **"in situatia in care antrepozitarul autorizat contesta decizia de suspendare, revocare sau anulare a autorizatiei de antrepozit fiscal, efectul deciziei se suspenda"**.

Astfel, se retine ca pentru perioada de la data contestarii deciziei de suspendare a autorizatiei de antrepozit fiscal la organul emitent si pana la data comunicarii deciziei de solutionare a acestei contestatii, societatea nu datoreaza accize pentru produsele accizabile valorificate catre un alt antrepozit fiscal.

Se retine ca de la data de 24.03.2006, data primirii deciziei de respingere a contestatiei formulata impotriva deciziei prin care au fost suspendate autorizatiile de antrepozit fiscal, societatea a efectuat livrari de alcool etilic rafinat denaturat si alcool sanitar înregistrate in stoc, fara a calcula accize si fara a detine acordul autoritatii fiscale competente, catre SC 'N' S.A. care are calitatea de antrepozitar autorizat.

Deasemenea, avand in vedere ca societatea la data efectuării livrarilor mai sus mentionate avea autorizatiile suspendate, situatie in care nu mai avea calitatea de antrepozitar fiscal autorizat, iar potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, pe durata deplasării unui produs accizabil, acciza se suspenda, doar daca deplasarea are loc între doua antrepozite fiscale, **S.C. 'I' S.R.L.** nu avea dreptul de a factura produsele accizabile comercializate fara acciza.

In consecinta, intrucat **S.C. 'I' S.R.L.** nu avea dreptul de a factura fara acciza produsele accizabile comercializate, inregistrate in stoc, fara acordul autoritatii fiscale competente, iar prin suspendarea autorizatiilor de antrepozit fiscal nu mai avea nici calitatea de antrepozitar fiscal autorizat, organele de inspectie fiscala au calculat legal in sarcina societatii accize de plata aferente perioadei 24.03.2006 - 30.06.2006, fapt pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia societatii va fi respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste argumentele societatii referitoare la faptul ca livrarea produselor in cauza s-a efectuat sub supraveghere fiscala, existenta sigiliului supraveghetorului fiscal atestand faptul ca exigibilitatea accizei a ramas suspendata si ca societatea nu era obligata la calculul accizei, se retin urmatoarele:

Urmare suspendării autorizatiilor de antrepozit fiscal, in baza pct. 12¹ alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca "*in situatia neplatii accizelor la termenele prevazute de lege, masura suspendării autorizatiilor se va dispune la momentul constatarii, de catre autoritatea fiscala teritoriala*", organul fiscal teritorial in a carui raza isi desfasoara activitatea antrepozitarul autorizat, are obligatia sa sigileze instalatiile de productie, potrivit pct. 12¹ alin. (7) din acelasi act normativ, anterior mentionat, fapt realizat de supraveghetorul fiscal.

Inspectia fiscala finalizata prin intocmirea raportului de inspectie fiscala , care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, a avut ca obiect modul de valorificare a produselor aflate in stoc si nu modalitatea de aplicare a sigiliilor.

Mai mult, asa cum s-a retinut mai sus, pentru a putea valorifica produsele inregistrate in stoc, **S.C. 'I' S.R.L.** trebuia sa primeasca acordul comisiei instituite in cadrul autoritatii fiscale centrale, fapt ce nu s-a realizat.

Deasemenea, in ceea ce priveste argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca in ipoteza in care anularea deciziei de suspendare formeaza obiectul unei judecati, aceasta este "contestata" in acceptiunea art. 185 alin. (5²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, anterior mentionat, iar daca legiuitorul ar fi dorit sa limiteze efectul suspensiv

doar la durata procedurii administrative prealabile, ar fi specificat in mod expres acest lucru, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum reiese din intreaga economie a textului de lege mentionat, in speta este vorba de o suspendare a autorizatiilor dispusa de autoritatea fiscala competenta in baza Legii nr. 571/2003.

Impotriva deciziei de suspendare, poate fi urmata calea de atac prevazuta de textul de lege mai sus mentionat, respectiv contestatia.

Potrivit art. 185 alin. (5²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare efectul deciziei de suspendare se suspenda daca se contesta respectiva decizie.

Prin urmare, legiuitorul a instituit prin Legea nr.571/2003 o procedura de atacare a unei decizii de suspendare pe calea contestatiei, referindu-se numai la contestatia formulata potrivit prevederilor acestei legi nu si la actiunea introdusa in instanta impotriva solutiei. Intrucat Legea nr. 571/2003 nu prevede ce se intampla in cazul in care contestatorul este nemulțumit de solutia pronuntata de autoritatea fiscala in solutionarea contestatiei devin aplicabile prevederile legii generale in materia contenciosului administrativ, respectiv Legea nr. 554/2004, care are prevazute denumiri si modalitati specifice de introducere a actiunii si de rezolvare a acesteia.

2) Referitor la majorarile de intarziere aferente accizelor, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente accizelor in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in sarcina **S.C. 'I' S.R.L.** a fost retinut debitul de natura accizelor, aceasta datoreaza si suma cu titlu de majorari de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**", republicata, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine, totodata, ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.185 alin.(5²), alin.(8) si art.186 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12¹ din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal republicata, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulate de **S.C. 'I' S.R.L.** ca neintemeiata, pentru suma reprezentand accize si majorari de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.