



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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

DECIZIA nr. 27 /2014

privind soluționarea contestației depuse de

S.C. .X. S.R.L. – .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub **nr. 906461 din data de 20.03.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor prin adresa nr. .X./2013 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X din data de 20.03.2013, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** cu sediul în .X., str. .X., nr. .X., bl..X., sc..X., et..X., ap. .X., sector .X., .X., CUI .X..

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 de către Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor, obiectul acesteia fiind suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă accize pentru alte tutunuri de fumat, .X. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere și .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013 respectiv data de .X./2013, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicate de reprezentantul acesteia pe Decizia de impunere menționată mai sus, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind transmisă prin

poștă cu scrisoare cu valoare- Notă de inventar nr. .X. având data poștei .X./2013, aflată în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 de către Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor, s-au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală .X. lei din care .X. lei reprezintă accize pentru alte tutunuri de fumat, .X. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere și .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente.

S.C. .X. S.R.L. arată că a făcut obiectul unui control realizat de organele de specialitate din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor privind stabilirea obligațiilor fiscale în ceea ce privește acciza datorată la bugetul general consolidat al statului pentru *alte tutunuri de fumat*, în perioada 01.01.2009 - 31.12.2012.

Contestatarul arată că obiectul principal de activitate al acesteia constă în cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase iar în subsidiar activitatea de cultivare a tutunului, care presupune fertilizarea solului, erbicidarea, semănarea, plantarea, îngrijirea culturii de tutun și predarea lor în vederea supunerii unei prime etape de procesare.

Astfel, petenta arată că nu intervine în nici un fel asupra frunzelor de tutun, nu este unitate prim-procesatoare și nu desfășoară niciun fel de activitate care să implice prelucrarea tutunului sau care să aibă ca rezultat final tutunul brut/parțial prelucrat, motiv pentru care societatea consideră că nu avea obligația de a deține autorizație pentru desfășurarea operațiunilor de livrare tutun brut/parțial prelucrat.

Societatea invocă în susținerea cauzei prevederile art. 4^{2.1} din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (valabile la acea dată), introdus prin lit. G pct. 3 din HG nr. 1579/2007, art. 206⁶⁹ alin. (10)-(12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal introdus prin pct. 148 din OUG nr. 109/2009 și art. 206⁶⁹ alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal introdus prin art. I pct. 20 din OUG nr. 54/2010.

Societatea învederează că organul fiscal a interpretat și aplicat greșit prevederile legale citate, întemeiază constatările fiscale și sancțiunile aplicate petentei pe un vid legislativ, pe care înțelege să îl acopere conform propriilor opinii.

Societatea arată că noțiunea de tutun brut/parțial prelucrat nu era definită din punct de vedere fiscal la data de 01.01.2009, dată la care a fost supusă controlului fiscal, aceasta fiind consacrată expres abia în anul 2010, prin intrarea în vigoare, la 30.07.2010, a HG nr. 768/2010 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea invocă prevederile pct. 120.3 alin. (4) din HG nr. 768/2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind definirea noțiunii de tutun brut sau tutun parțial prelucrat, însă lipsa reglementării acestei noțiuni de la data de 01.01.2009 (data inițială supusă controlului) și pînă la 30.07.2010 (data intrării în vigoare a HG nr. 768/2010) a fost acoperită, în mod nelegal de către organul fiscal, prin încălcarea principiului de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

În acest sens, contestatara arată că deși organul de control trebuia să țină cont de înțelesul oferit de legiuitor noțiunii de tutun brut/parțial prelucrat și pentru perioada anterioară datei de 30.07.2010, în mod cu totul arbitrar și eronat acesta a interpretat că tutunul brut/parțial prelucrat *include toate tutunurile prelucrate*, introducând în această categorie și tutunul care nu a trecut printr-o primă fază de procesare.

Societatea arată că, după 30.07.2010, legiuitorul a înțeles să ofere noțiunii de tutun brut/parțial prelucrat înțelesul de produs rezultat în urma operațiunilor de *primă transformare* a tutunului frunză în unități autorizate ca prim-procesatoare, iar pentru perioada anterioară, organul fiscal a apreciat că trebuie să atribuie acesteia sensul de *orice alt tutun* neprelucrat.

Societatea precizează că, operatorul economic comerciant la care se referă textul de lege este cel care comercializează tutunul prelucrat, conform dispoziției citate (începând cu prim-procesatorii tutunului brut, producătorii produselor pe bază de tutun, distribuitorii acestora și în fine comercianții).

Societatea arată că, în temeiul Legii nr. 236/2003 privind organizarea pieții tutunului brut în România, noțiunea de unitate prim-procesatoare este definită la art. 3 alin. (1) lit. c) ca *“persoană juridică autorizată conform legilor în vigoare pentru prima procesare a tutunului”*, iar prima procesare a tutunului presupune conform art. 3 alin. (1) lit. d) din același act normativ *“transformarea tutunului brut în produs stabil, stocat și condiționat în baloturi sau colete omogene de calitate corespunzătoare exigențelor de utilizare finală.”* or cultivatorul de tutun nu desfășoară nicio activitate de primă

transformare/procesare a tutunului cultivat, pe care îl livrează numai ca atare prim-procesatorului, astfel încât aplicarea prevederilor legale citate este nelegală.

În concluzie, societatea solicită revocarea în tot a **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013** și a **Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013** emise de Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor pentru suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă accize pentru alte tutunuri de fumat, .X. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere și .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, contestată, organele de control din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, arată că:

Pentru perioada 01.01.2009-31.12.2012, S.C. .X. S.R.L. nu a deținut autorizație de operator economic comerciant de tutun brut/parțial prelucrat pentru a livra tutun și nici autorizație de prim procesator pentru tutunul brut.

S.C. .X. S.R.L. are încheiate contracte de cultură a tutunului cu diverse societăți prin care acestea pun la dispoziție semințe și răsaduri de tutun urmând ca producția rezultată să fie livrată către aceste societăți.

Livrările de tutun brut/parțial prelucrat efectuate de S.C. .X. S.R.L. către diverși beneficiari s-au derulat în baza unor contracte de vânzare-cumpărare în care au fost stipulate condițiile privind aceste tranzacții astfel, în perioada 01.01.2009-31.12.2012 a fost livrată o cantitate totală de .X. kg tutun brut/parțial prelucrat.

Organele vamale precizează că până la intrarea în vigoare a HG nr. 768/23 iulie 2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 noțiunea de tutun brut și tutun parțial prelucrat nu era definită din punct de vedere fiscal astfel că, până la data intrării în vigoare a actului normativ mai sus precizat această noțiune includea toate tutunurile prelucrate altele decât cele prevăzute la art. 174 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, formă în vigoare la acel moment.

Organele vamale arată că pentru perioada 01.01.2009-31.03.2010 erau aplicabile prevederile art. 4^{2.1} din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru perioada 01.04.2010-22.06.2010 erau aplicabile prevederile art. 206⁶⁹ alin. (10)-(12) astfel cum a fost modificat prin OUG nr. 109/07.11.2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal iar

pentru perioada 23.06.2010-31.12.2012 erau aplicabile prevederile art. 206⁶⁹ astfel cum au fost modificate de OUG nr. 54/23.06.2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale.

Organele vamale arată că din analiza acestor prevederi legale pentru operațiunile de comercializare a tutunului brut/parțial prelucrat, societatea avea obligația deținerii autorizației de operator economic comerciant de tutun brut/parțial prelucrat.

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

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

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatară datorează accize aferente tutunului uscat comercializat către alți operatori economici în condițiile în care nu a deținut autorizație eliberată de către autoritatea competentă pentru desfășurarea activității de comercializare a tutunului brut sau parțial prelucrat.

În fapt, în perioada 01.01.2009-31.12.2012, S.C. .X. S.R.L. are încheiate contracte de cultură a tutunului cu diverse societăți prin care acestea pun la dispoziție semințe și răsaduri de tutun urmând ca producția rezultată să fie livrată către aceste societăți.

Livrările de tutun brut/parțial prelucrat efectuate de S.C. .X. S.R.L. către diverși beneficiari s-au derulat în baza unor contracte de vânzare-cumpărare în care au fost stipulate condițiile privind aceste tranzacții astfel, în perioada 01.01.2009-31.12.2012 a fost livrată o cantitate totală de .X. kg tutun brut/parțial prelucrat.

Organele vamale au stabilit că societatea contestatară a livrat tutun brut/parțial prelucrat către agenți economici fără a deține autorizația de operator economic comerciant de tutun brut/parțial prelucrat încălcând astfel prevederile pct. 4^{2.1} alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2009-31.03.2010, prevederile art. 206⁶⁹ alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada 01.04.2010-22.06.2010, respectiv art. 206⁶⁹ alin. (10) din Legea nr. 571/2003, astfel cum a fost modificat prin OUG nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, în vigoare începând cu data de 23.06.2010.

Organele vamale au constatat că nerespectarea acestei condiții de către societatea contestată care a comercializat tutun brut/parțial prelucrat fără să dețină autorizație prevăzută de lege atrage calcularea și plata la bugetul de stat a accizei datorate pentru tutunul de fumat.

În drept, în perioada 01.01.2009–31.03.2010 erau în vigoare prevederile pct. 4^{2.1} alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

"4^{2.1}. (1) Pentru asigurarea aplicării corecte și perceperii accizelor la tutunurile prelucrate, se stabilesc următoarele reguli privind comercializarea și transportul tutunului brut și al tutunului parțial prelucrat:

1. Operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea fiscală unde sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe/autoritatea vamală teritorială.

2. Tutunul brut sau tutunul parțial prelucrat nu pot fi comercializate decât către un alt operator economic comerciant deținător al unei autorizații prevăzute la pct. 1 sau către un antrepozit fiscal din domeniul tutunului prelucrat.

3. Deplasarea tutunului brut sau a tutunului parțial prelucrat între operatorii economici comercianți prevăzuți la pct. 1 sau între un astfel de operator și un antrepozit fiscal trebuie să fie însoțită de un document comercial, în care va fi înscris numărul autorizației operatorului economic expeditor.

4. În cazul livrării produselor prevăzute la pct. 1 către alți operatori economici decât cei prevăzuți la pct. 2, intervine plata accizelor calculate la nivelul accizelor datorate pentru alte tutunuri de fumat."

Art. 206⁶⁹ alin. (10) și (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada 01.04.2010-22.06.2010, prevede:

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

a) operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea competentă teritorială;

b) tutunul brut sau tutunul parțial prelucrat poate fi comercializat către un operator economic din România doar dacă acesta deține autorizația prevăzută la lit. a) ori către un antrepozitar autorizat din domeniul tutunului prelucrat;

c) orice deplasare de tutun brut sau de tutun parțial prelucrat pe teritoriul României trebuie să fie însoțită de un document comercial, în care va fi înscris numărul autorizației operatorului economic expeditor

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

Art. 206⁶⁹ alin. (10) din Legea nr. 571/2003 a fost modificat prin OUG nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, în vigoare începând cu data de 23.06.2010 și are următorul conținut:

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

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

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

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

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

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

În ceea ce privește înțelesul expresiei “tutun brut/tutun parțial prelucrat”, până la intrarea în vigoare a HG nr. 768 din 23 iulie 2010 pentru

modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, această noțiune nu era definită din punct de vedere fiscal.

Astfel, până la această dată precizată mai sus, noțiunea de tutun brut și tutun parțial prelucrat includea toate tutunurile neprelucrate, altele decât cele prevăzute la art. 174 din Codul fiscal în vigoare la acel moment.

Potrivit prevederilor art. 174 din Codul fiscal și pct. 4^{2.1} din Normele metodologice, toți operatorii economici care comercializau tutun brut sau tutun parțial prelucrat erau obligați să se autorizeze.

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

De asemenea, prin HG nr. 768/23 iulie 2010, pct. 120.3 din Normele metodologice a fost completat la alin. (4) cu definiția tutunului brut sau tutun parțial prelucrat, potrivit căreia, din punct de vedere fiscal, prin tutun brut/tutun parțial prelucrat se înțelege produsul rezultat în urma operațiunilor de primă transformare a tutunului frunză în unități autorizate ca prim-procesatoare.

Astfel, în perioada supusă analizei, tutunul brut sau parțial prelucrat se putea comercializa fie numai către antrepozite fiscale, conform art. 206⁶⁹ alin. (10) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare după 23.06.2010, fie către antrepozite fiscale/operatori economici deținători ai autorizației de comercializare de tutun brut sau parțial prelucrat în temeiul pct. 4^{2.1} din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2009–31.03.2010, respectiv al art. 206⁶⁹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare în perioada 01.04.2010 – 22.06.2010.

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

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate se reține că atât înainte de intrarea în vigoare a HG nr. 768/23.06.2010 cât și după intrarea în vigoare a acestui act normativ, operatorii economici care comercializează tutun brut sau parțial prelucrat pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de autoritatea competentă.

Astfel, avînd în vedere că societatea contestată a comercializat tutun brut sau parțial prelucrat în perioada 01.01.2009–31.12.2012 către alți operatori economici fără a deține autorizația de comercializare de tutun brut sau parțial prelucrat, în mod legal organele vamale au făcut aplicațiunea art. 206⁶⁹ alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina contestatoarei accize aferente cantităților comercializate în perioada verificată.

Referitor la susținerea societății că *“tutunul frunză nu se încadrează la nici un punct din clasificarea legală privind accizarea și prin urmare, cultivatorii acestora nu erau nici la data supusă controlului și nici în prezent subiecții legii fiscale din perspectiva aplicării regulilor privitoare la plata accizelor”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât deși tutunul brut și parțial prelucrat nu sunt produse accizabile legiuitorul a introdus obligativitatea autorizării acestor produse în condițiile în care acestea constituie materie primă pentru producție de țigări, țigarete, țigări de foi, tutun de fumat, produse accizabile cu grad ridicat de risc în ceea ce privește evaziunea fiscală, iar interpretarea normei juridice de la art. 206⁶⁹ alin. (11) trebuie să țină seama de scopul avut în vedere de legiuitor la elaborarea sa, condiția existenței unei autorizații pentru operatorii economici care vor să comercializeze tutun brut sau parțial prelucrat, fiind necesară pentru o atentă monitorizare a operatorilor economici din acest domeniu precum și a mișcării produselor de acest gen.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale .X. din cadrul Ministerului Finanțelor transmis Direcției .X. cu adresa nr. .X./2012 în care se precizează că: *“în perioada supusă analizei, comercializarea tutunului brut sau a tutunului parțial prelucrat, se putea realiza fie către antrepozite fiscale, fie către operatori economici deținători ai autorizației de comercializare în temeiul pct. 4^{2.1} alin. (1) pct. 2 din Normele metodologice în vigoare în perioada 2008 -31 martie 2010, inclusiv, respectiv al art. 206⁶⁹ alin. (10) lit. b) din Codul fiscal în vigoare în perioada 01 aprilie 2010 – 23 iunie 2010.*

Totodată, potrivit prevederilor pct. 4^{2.1} alin. (1) pct. 4 din Normele metodologice în vigoare în perioada 2008 – 31 martie 2010, inclusiv, respectiv ale art. 206⁶⁹ alin. (11) din Codul fiscal în vigoare în perioada 01 aprilie 2010 până în prezent, comercializarea acestor produse către alți operatori decât cei care aveau dreptul de a le achiziționa atrage plata accizelor, suma de plată fiind determinată pe baza accizei datorate pentru alte tutunuri de fumat. [...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, apreciem că dispozițiile art. 206⁶⁹ alin. (11) din Codul fiscal sunt aplicabile tuturor operatorilor economici

comercianți de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat care nu s-au autorizat la autoritatea fiscală/vamală competentă”.

De asemenea, în speța de față Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Direcției generale .X. lămurirea unor aspecte, iar aceasta prin adresa de răspuns nr. .X./2014 a precizat că:

“Având în vedere cele menționate mai sus, subliniem faptul că, atât înainte de intrarea în vigoare a HG nr. 768/2010 prin care a fost introdusă definiția tutunului brut/tutunului parțial prelucrat, din punct de vedere fiscal, cât și după intrarea în vigoare a acestui act normative, operatorii economici care doresc să comercializeze tutun brut sau tutun parțial prelucrat pot desfășura această activitate numai în baza unei autorizații eliberate în acest scop de către autoritatea competentă.

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

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

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

În ceea ce privește accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere nr. .X./2013 încheiată de reprezentanții Autorității Naționale a Vămiror, acestea reprezintă masură accesorie în raport cu debitul.

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

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X../2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, încheiate de Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor, pentru suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă accize pentru alte tutunuri de fumat, .X. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere și .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,