



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 267/2012

privind soluționarea contestațiilor depuse de
S.C. .X.SRL din .X. prin administrator judiciar
SC .X. .X., înregistrate la

Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de
Administrare Fiscală sub nr.907809/31.10.2011 și sub nr.906083/19.01.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr..X./25.10.2011 și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr..X./13.01.2012, înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/31.10.2011 și nr.X/19.01.2012 asupra contestațiilor formulate de **S.C. .X.SRL din .X., str. .X. nr.X, județul .X.**, reprezentată prin Administrator Judiciar SC .X. .X. conform Sentinței nr.1530/27.10.2011 a Tribunalului .X., aflată în copie la dosarul cauzei.

Contestația înregistrată sub nr.X/31.10.2011 a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./30.09.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize si Operațiuni Vamale .X. prin care s-a stabilit de plată suma totală de **.X. lei**, reprezentand :

- .X. lei accize pentru alcool etilic,
- .X. lei majorari de intarziere aferente.

Contestația înregistrată sub nr.X/19.01.2012 a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MS .X./06.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală prin care s-a stabilit de plată suma totală de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei TVA,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate,
- .X. lei majorări de întârziere aferente.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare având în vedere că decizia de impunere nr..X. a fost emisă de organul vamal la data de 30.09.2011 și, respectiv decizia de impunere nr.F-MS .X. a fost transmisă prin poștă și primită de administratorul judiciar în data de 09.11.2011 potrivit semnăturii și ștampilei, iar contestațiile au fost înregistrate la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./24.10.2011 și, respectiv la Ministerul Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală .X. sub nr..X./09.01.2012, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestațiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere prevederile pct.9.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit carora *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile conexe formulate de SC .X.SRL din .X..

I. Prin contestațiile formulate, societatea arată că organele fiscale au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale parțiale, întrucât prin Decizia nr..X./10.03.2011 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF s-a dispus o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru aceleași obligații bugetare ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță.

În urma reverificării s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr..X./30.09.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..X./30.09.2011 prin care s-au stabilit în sarcina contestatarii obligații suplimentare de plată reprezentând accize în sumă de .X. lei aferent cărora au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

Societatea arată că până la data de 30.04.2008 cu adresele nr..X./08.04.2008, nr..X./19.04.2008 și nr..X./30.04.2008, a înaintat documentația în vederea verificării și stabilirii clasificării pe poziții și coduri tarifare, solicitări la care autoritatea vamală nu a transmis nici un răspuns, în condițiile în care documentația a fost întocmită în conformitate cu prevederile art.27 din Ordinul ANV nr.356/11.02.2008.

Contestatoarea susține că la toată documentația transmisă nu a primit nici un răspuns concret sau o dispoziție unilaterală de autoritate până la data începerii inspecției fiscale, motiv pentru care organul de control a interpretat eronat dispozițiile legale în sensul că societatea avea obligația să obțină încadrarea tarifară până la termenul limită, respectiv data de 30.04.2008.

Societatea consideră, pe de o parte că organul de control în mod eronat a concluzionat că nu s-a conformat dispozițiilor pct.66 din Hotărârea Guvernului nr.1579/2007, luând ca termen limită 30.04.2008, când potrivit pct 67 introdus prin Hotărârea Guvernului nr.1618/2008 acest termen a fost prorogat până la 31.01.2009, iar pe de altă parte că organul vamal abilitat cu verificarea documentației și comunicarea încadrării tarifare nu a comunicat încadrările solicitate și nici nu a dispus măsuri specifice în caz de neconformare, permițând contestatoarei să funcționeze sub autorizația de antrepozit fiscal existentă.

Contestatoarea învederează faptul că organul de control și-a depășit competențele procedând la încadrarea pe poziții și coduri tarifare a produselor în cauză, în condițiile în care prin adresa emisă de Direcția Supraveghere, Accize și Operațiuni Vamale nr..X./SIFPA/11.01.2010 nu i se dădea această competență ci doar « verificarea realității, corectitudinii și îndeplinirea obligațiilor fiscale » precum și « stabilirea cuantumului accizei » în funcție de încadrarea pe poziții și coduri tarifare făcute de organele abilitate.

Prin adresa nr..X./03.11.2011 societatea își completează contestația înregistrată la organul vamal sub nr..X./20.10.2011 și arată că organele vamale au refăcut controlul dar nu au ținut cont de dispozițiile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia prin care s-a dispus refacerea controlului.

Astfel, prin Decizia nr..X./10.03.2011 s-a reținut că organul de control are dreptul să stabilească accize în sarcina agentului economic corespunzător încadrării produselor intermediare în categoria produselor spirtoase numai dacă se constată că nu s-au respectat rețetele de fabricație depuse la momentul solicitării autorizației de antrepozit fiscal.

Societatea susține că analiza făcută de organele de control asupra rețetelor de fabricație nu a condus la concluzia că acestea nu au fost respectate, dar au repetat greșeala primului control și au analizat compoziția materiei prime care a stat la baza produsului final și au determinat clasificarea tarifară peste competențele legale.

Cu privire la calculul de dobânzi și penalități de întârziere societatea susține că organele de control au aplicat greșit dispozițiile art.122 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală în cazul insolvenței.

Societatea arată că organele de control au aplicat dispozițiile art.122 din Codul de procedură fiscală în forma modificată prin Ordonanța Guvernului nr.29/2011 în vigoare la data de 17.09.2011 în condițiile în care controlul era încheiat din data de 06.09.2011, iar prin aplicarea retroactivă a dispozițiilor viitoare a produs o situație mai grea decât cea existentă în actul de control desființat, respectiv accesoriile au fost calculate la o sumă dublă.

Societatea solicită admiterea contestației astfel cum a fost precizată și completată și desființarea Deciziei de impunere nr..X./30.09.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.09.2011.

De asemenea, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .X./06.12.2011 contestatoarea susține că obligațiile de plată reprezintă obligații fiscale calculate și constatate a fi datorate ca aferente diferențelor de accize și întârzierilor la plata acestora stabilite prin decizia de impunere nr..X./30.09.2011. Obligațiile de plată astfel stabilite sunt calculate și considerate a fi datorate în temeiul unor alte obligații fiscale stabilite anterior care sunt contestate și atâta timp cât aceste obligații fiscale nu sunt certe a fi datorate, nu există temei legal pentru a se calcula alte sume în baza celor contestate. Ca atare, principalul nefiind stabilit ca definitiv și irevocabil datorat, accesoriul nu are o bază legală în temeiul căreia să fie calculate și datorate,

potrivit principiului de drept în baza căruia accesoriul urmează regimul juridic al principalului.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.09.2011 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./30.09.2011 s-a constatat că în perioada 01.05 – 31.12.2008 societatea a eliberat în consum cantitatea de .X. litri, iar în perioada 01.01 – 31.12.2009 cantitatea de .X. litri, produse numite «băuturi intermediare» cu diverse arome, de concentrație acoolică de 18% și 22% în volum, în recipiente de 0,5, 0,7, 1, 2, 3 și 5 litri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat și achitat în mod eronat acciza aferentă produselor intermediare, drept pentru care s-a calculat suma negativă aferentă acestora, pentru perioada 01.05.2008 – 31.12.2009, obligația de plată fiind -.X. lei.

Totodată, a fost efectuat calculul obligațiilor de plată aferente accizei pentru produsele eliberate în consum în perioada 01.05.2008 – 31.12.2009, considerate de societate intermediare, dar care conform STP-urilor, rețetelor de fabricație și rapoartelor de producție sunt din categoria băuturi spirtoase, drept pentru care contestatara trebuia să calculeze și să achite pentru produsele eliberate în consum, accize în sumă de .X. lei.

Aferent obligației de plată reprezentând accize au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 06.12.2011 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MS .X./06.12.2011 s-a stabilit de plată TVA în sumă de .X. lei, contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate în sumă de .X. lei și accesorii în sumă totală de .X. lei, aferent obligațiilor fiscale suplimentare de plată reprezentând accize pentru alcool etilic stabilite prin Decizia de impunere nr. .X./30.09.2011, prin reconsiderarea încadrării tarifare pentru produsele finite declarate, de societate, ca produse intermediare, în categoria băuturi spirtoase.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea obligării societății la plata diferențelor de accize, corespunzătoare încadrării de către organele vamale a produselor obținute în perioada 01.05.2008 – 31.12.2009 în categoria spirtoase, în condițiile în care societatea a obținut de la Ministerul Finanțelor Publice o autorizație de antrepozit fiscal pentru producția de băuturi pe bază de alcool și produse intermediare, iar organele de control nu au ținut seama de autorizația deținută de societate reprezentând un act administrativ de autoritate individuală care produce efecte juridice valabile de la data prevăzută în conținutul ei.

În fapt, în perioada 01.07.2006 – 31.12.2009 societatea a produs în regim de antrepozit fiscal băuturi alcoolice. Societatea este deținătoarea licenței de fabricație seria A nr..X./03.05.2006 și autorizației de antrepozit fiscal de producție pe bază de alcool și produse intermediare nr.R0000.X. din data de 15.12.2003, modificată în data de 29.10.2009, cu valabilitate de la această dată. Autorizația a fost emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate din Ministerul Finanțelor Publice și a fost acordată pentru desfășurarea activităților de producție de băuturi spirtoase și produse intermediare.

Ca urmare a intrării în vigoare a dispozițiilor HG nr.1579/28.12.2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, prin adresele nr..X./08.04.2008, nr..X./19.04.2008 și nr..X./30.04.2008, în temeiul art.66 din actul normativ mai sus menționat, societatea a solicitat Autorității Naționale a Vămile încadrarea pe poziții și coduri tarifare a produselor comercializate.

Autoritatea Națională a Vămile a stabilit prin adresa nr..X./TFN din data de 05.01.2010, că trei produse fabricate de societate, respectiv băutură intermediară cu aromă de brandy – Parisien, băutură intermediară cu aromă de rom și băutură intermediară de aromă de brandy, se încadrează la poziția tarifară 2208 – băuturi spirtoase. De asemenea, prin adresa nr..X., .X./TFN/08.06.2010 Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămile a transmis un punct de vedere, cu privire la solicitarea făcută de DJAOV .X. – Serviciu de inspecție și control ulterior, referitor la clasificarea tarifară a unor produse care conțin alcool obținute de antrepozitarul fiscal SC .X.SRL, în care se precizează că 11 produse, respectiv Vișinată de Ardeal, Afinată de Ardeal, Caisată de Ardeal, produsul marca CLASIC sortimentul Aperativ Florio, produsele marca DECUSTO sortimentele

Băutură intermediară cu aromă de vișine, cu aromă de afine, biter, florio, Băutură intermediară cu aromă de vodcă, Băutura intermediară cu aromă de prune și Băutură intermediară cu aromă de chimion *”pe baza caracteristicilor acestor produse se clasifică la subpozițiile 2208 90 69 (prezentate în recipiente de maximum 2 l) sau la subpoziția 2208 90 78 (prezentate în recipiente de peste 2 l)”*.

În consecință, organele vamale din cadrul DJAOV .X. au procedat la stabilirea în sarcina agentului economic, diferența de accize corespunzătoare încadrării produselor obținute în perioada 01.05.2008 – 31.12.2009 ca băuturi spirtoase.

Sușinerile societății pe care își întemeiază contestația constau în faptul că, urmare a intrării în vigoare a dispozițiilor HG nr.1579/28.12.2007 privind încadrarea pe poziții și coduri tarifare a produselor comercializate, contestatoarea, prin adresele nr..X./08.04.2008, nr..X./19.04.2008 și nr..X./30.04.2008, a solicitat Autorității Naționale a Vămilor, în temeiul art.66 din hotărâre, încadrarea pe poziții tarifare și coduri tarifare a produselor conținând alcool, aflate în nomenclatorul sau de fabricație. Ulterior apariției HG nr.1618/2008 și introducerii pct.67 în HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prin care s-a prorogată termenul de solicitare a clasificării tarifare pentru antrepozitarii autorizați pentru producția de produse accizabile, a depus până la termenul limită prevăzut de lege toată documentația solicitată și că, Autoritatea Națională a Vămilor a stabilit, prin adresa nr..X./TFN din data de 05.01.2010, că trei produse fabricate de societate, respectiv băutură intermediară cu aromă de brandy – Parisien, băutură intermediară cu aromă de rom și băutură intermediară cu aromă de brandy, se încadrează la poziția tarifară 2208 – băuturi spirtoase, iar pentru restul produselor nu s-a stabilit și comunicat încadrarea pe poziții și coduri tarifare.

In drept, pentru perioada anterioară intrării în vigoare a HG nr.1579/28.12.2007 sunt incidente dispozițiile art.7 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.416 din 8 iunie 2007 privind aprobarea componentei Comisiei pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate și a regulamentului de organizare și funcționare a acesteia, în baza căreia s-a eliberat autorizația de antrepozit fiscal nr.R0000.X. cu completările ulterioare, potrivit cărora comisia are următoarele obligații :

„(1) Comisia va analiza fiecare documentație transmisă, cu respectarea prevederilor prezentului regulament și a legislației în vigoare.

(2) Direcția de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor sau Comisia are dreptul de a solicita orice alte documente, declarații sau informații atât de la operatorii economici solicitanți, cât și de la alți operatori economici ori instituții ale statului.

(3) Comisia va respinge orice solicitare de autorizare în situația în care nu sunt întrunite elementele de admitere a acesteia”, iar la art.10 alin.1) din același act normativ se precizează că :

“(1) Deciziile Comisiei sunt acte administrative emise numai în formă scrisă”.

Potrivit art.12 din același act normativ

“Decizia produce efecte din momentul în care este comunicată operatorului de produse accizabile supuse accizelor armonizate sau persoanei împuternicite de către acesta, după caz, ori la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”.

Incepând cu data intrării în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.1579/28.12.2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, antrepozitarii autorizați care la data de 01.01.2008 dețin autorizație valabilă, au obligația de a se conforma dispozițiilor pct.66 din această hotărâre, care precizează :

“Antrepozitarii autorizați pentru producția de produse accizabile din grupele prevăzute la [art. 169](#) - 173 din Codul fiscal, care la data de 1 ianuarie 2008 dețin autorizații valabile, au obligația de a îndeplini cerințele prevăzute la alin. (6¹) și (6³) ale pct. 8, în ceea ce privește obținerea încadrării pe poziții și coduri tarifare a produselor finite efectuate de Autoritatea Națională a Vămilelor, până la 30 aprilie 2008”,

iar cerințele prevăzute la alin.(6¹), alin.(6²) și alin.(6³) ale pct.8 sunt următoarele :

“(6¹) În cazul producției de alcool etilic, de băuturi alcoolice, amestecuri de băuturi alcoolice și amestecuri de băuturi alcoolice cu băuturi nealcoolice, antrepozitarul autorizat propus trebuie să depună documentația întocmită conform prevederilor prezentelor norme metodologice, care va cuprinde și lista tipurilor de produse ce urmează a se realiza în antrepozitul fiscal, compoziția detaliată a acestora care să permită încadrarea într-una din grupele de produse accizabile definite la [art. 169](#) - 173 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(6²) Antrepozitarii autorizați propuși prevăzuți la alin. (6¹) pot desfășura activitate în regim de probe tehnologice, sub controlul autorității fiscale

teritoriale, pe o perioadă de maximum 60 de zile de la întocmirea referatului favorabil de către această autoritate.

(6[^]3) În perioada de probe tehnologice, antrepozitarul autorizat propus are obligația să obțină încadrarea tarifară a produselor finite efectuată de către Autoritatea Națională a Vămilelor pe baza analizelor de laborator. Analizele de laborator se realizează de unitățile Autorității Naționale a Vămilelor în laboratoarele proprii sau, la cererea acestor unități, în laboratoarele altor instituții autorizate. Rezultatele analizelor de laborator și codul tarifar atribuit, împreună cu punctul de vedere al autorității vamale referitor la încadrarea într-una din grupele de produse accizabile, vor fi transmise autorității fiscale teritoriale pentru completarea documentației care va fi transmisă ulterior autorității fiscale centrale în vederea obținerii autorizației”.

În speță sunt incidente și prevederile HG nr.1618/2008 pentru modificarea și completarea [Normelor](#) metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. 44/2004](#), prin care s-a introdus pct 67 potrivit căruia :

“(1) Antrepozitarii autorizați pentru producția de produse accizabile din grupele prevăzute la [art. 169](#) - 173 din Codul fiscal, care dețin autorizații valabile, eliberate înainte de 1 ianuarie 2008, și care nu s-au încadrat în prevederile pct. 66, au obligația de a depune la Autoritatea Națională a Vămilelor, până la data de 31 ianuarie 2009 inclusiv, în vederea obținerii clasificării tarifare, următoarele documente:

a) lista tipurilor de produse finite realizate în antrepozitul fiscal;

b) specificația tehnică sau alte documente certificate pentru conformitate, din care să rezulte compoziția cantitativă pentru fiecare produs, lista cantitativă completă a materiilor prime utilizate, natura și compoziția fiecărei materii prime, procesul tehnologic de fabricație a produsului;

c) certificate de analiză emise conform prevederilor legale în vigoare, care să conțină determinările necesare stabilirii clasificării tarifare, sau, până la obținerea acestor certificate de analiză, dovada solicitării analizelor de laborator asupra probelor de produse.

(2) Antrepozitarii autorizați au obligația de a depune rezultatele analizelor de laborator la Autoritatea Națională a Vămilelor, în termen de 15 zile de la data primirii acestora.

(3) Antrepozitarii autorizați care nu respectă termenele prevăzute la alin. (1) și (2) se sancționează cu revocarea autorizației, în conformitate cu prevederile [art. 183](#) alin. (1) lit. l) și [art. 185](#) alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

(4) *Autoritățile vamale teritoriale vor verifica informațiile privind încadrarea tarifară și nivelul accizelor corespunzător produselor accizabile rezultate, în baza analizelor de laborator, comparativ cu informațiile înscrise în autorizația de antrepozit fiscal.*

(5) *Atunci când în urma verificării rezultă o altă încadrare tarifară și/sau un alt nivel de acciză, autoritatea vamală va înștiința Comisia de autorizare pentru modificarea corespunzătoare a elementelor din autorizația de antrepozit fiscal, respectiv cea de antrepozitar autorizat*.

În temeiul prevederilor legale citate mai sus se reține că autorizația emisă de Ministerul Finanțelor Publice reprezintă actul administrativ de autoritate individuală care produce efecte juridice de la data prevăzută în conținutul ei, respectiv agentul economic poate produce sortimentele de produse accizabile menționate în autorizație.

În contextul dispozițiilor HG nr.1579/2007 antrepozitarii autorizați la data intrării în vigoare a noilor dispoziții legale aveau obligația să depună, până la data de 30.04.2008, termen prorogat până la data de 31 ianuarie 2009 conform prevederilor pct.67 din HG nr.1618/2008, citat mai sus, documentația completă a produselor ce urmează a se realiza în antrepozitul fiscal pentru a obține încadrarea pe poziții tarifare și coduri tarifare a produselor finite de la Autoritatea Națională a Vămilelor.

Cu alte cuvinte, având în vedere faptul că autorizația emisă de către autoritatea competentă, anterior intrării în vigoare a dispozițiilor HG nr.1579/2007, reprezintă un act administrativ de autoritate individuală aceasta produce efecte juridice valabile de la data prevăzută în conținutul ei, calitatea de act administrativ fiindu-i conferită chiar prin calificarea făcută de legiuitor la art.10 alin.1 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.416/2007 : **“Deciziile Comisiei sunt acte administrative emise numai în formă scrisă”**

Mai mult, în contextul dispozițiilor HG nr.1618/2008 Autoritatea Națională a Vămilelor avea obligația să verifice documentația depusă pentru obținerea încadrării tarifare și dacă în urma verificării rezultă o altă încadrare tarifară sau un alt nivel de accize autoritatea vamală urma să înștiințeze Comisia de autorizare pentru modificarea corespunzătoare a elementelor din autorizația de antrepozit fiscal.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că, în baza autorizației de antrepozit fiscal nr.R0000.X. din data de 15.12.2003, modificată în data de 29.10.2009, emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate din Ministerul Finanțelor Publice, valabilă pentru desfășurarea activităților de producție alcool etilic ca materie primă și

băuturi cu conținut de alcool, societatea a produs băuturi spirtoase și produse intermediare.

Ca urmare a intrării în vigoare a dispozițiilor HG nr.1579/28.12.2007 pentru modificarea și completarea **Normelor metodologice** de aplicare a **Legii nr.571/2003** privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**, prin adresele nr..Autorității Naționale a Vămirilor încadrarea pe poziții și coduri tarifare a produselor comercializate.

Urmare verificării documentelor depuse de societate, Autoritatea Națională a Vămirilor prin adresa nr..

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..

Intrucât din cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele vamale nu au precizat concret care sunt băuturile alcoolice fabricate de societate în perioada supusă inspecției fiscale pentru care nu s-au respectat rețetele de fabricație depuse la momentul solicitării autorizației de antrepozit fiscal, prin Decizia nr..

In urma reverificării, s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală la data de 30.09.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..“societatea nu a

obținut încadrările tarifare în conformitate cu prevederile HG nr.1618/2008, iar organele vamale nu au comunicat încadrarea pe poziții și coduri tarifare a produselor fabricate ca urmare a faptului că documentația transmisă nu este completă, iar cea transmisă este contradictorie și în unele cazuri nereală”.

Față de această situație se constată că organele vamale nu au aplicat întocmai dispozițiile Deciziei nr..X./10.03.2011, prin care s-a desființat Deciziei de impunere nr..X./06.04.2010, în conținutul căreia organele de soluționare au precizat că “organele de control vamale aveau dreptul să stabilească accize în sarcina societății corespunzător încadrării produselor intermediare în categoria băuturi spirtoase numai în situația în care ar fi constatat că societatea nu ar fi respectat rețetele de fabricație depuse la momentul solicitării autorizației de antrepozit fiscal” și nu au stabilit produsele care au fost realizate prin nerespectarea rețetelor de fabricație prezentate organelor în drept la momentul obținerii autorizației de antrepozit.

Mai mult, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF prin adresele nr.X/22.11.2011 și nr.X/06.12.2011 a solicitat organelor vamale să precizeze *“dacă pentru toate băuturile aferent căroră au fost stabilite diferențe de accize, societatea a respectat sau nu rețetele de fabricație prezentate organelor în drept la momentul obținerii autorizației de antrepozit”*.

Prin adresa de răspuns nr..X./13.12.2011, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a precizat că *“în cadrul procesului de fabricație societatea comercială a respectat rețetele aferente produselor în speță, obținând astfel băuturi alcoolice din categoria celor spirtoase, încadrate la poziția tarifară 2208.[...]*

Respectarea sau nu a rețetelor de fabricație, nu este motiv de fapt în stabilirea încadrării unui produs, încadrarea la codurile din nomenclatura combinată este dată de materiile prime și ingredientele din compoziția produsului, respectiv urmare a calculului ponderii de alcool etilic conținut în concentrația alcoolică a produsului, materia primă preponderentă în concentrația alcoolică fiind cea care dă caracterul unui produs”.

Având în vedere că din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu rezultă că organele de control vamal au constatat nerespectarea de către societate a rețetelor de fabricație în baza căroră societatea a obținut autorizația de antrepozit fiscal precum și faptul că autorizația de antrepozit fiscal emisă de către autoritatea competentă anterior intrării în vigoare a dispozițiilor HG nr.1579/2007 reprezintă un act administrativ de autoritate individuală care

produce efecte juridice de la data prevăzută în conținutul său, în vigoare la data controlului, organul de soluționare este în imposibilitatea să se pronunțe asupra legalității stabilirii diferențelor de accize, motiv pentru care se va face aplicațiunea art.216 (3) din Ordonanța de Guvern nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare se precizează :

“Soluții asupra contestației

[...]

(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.*

Mai mult, întrucât prin adresa nr..X./TFN din data de 05.01.2010 Autoritatea Națională a Vămirilor a stabilit că trei produse fabricate de societate se încadrează la poziția tarifară 2208 –băuturi spirtoase, autoritatea vamală avea obligația, în conformitate cu prevederile pct.67 din HG nr.1618/2008 pentru modificarea și completarea [Normelor](#) metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, citate mai sus, să înștiințeze Comisia de autorizare pentru modificarea corespunzătoare a elementelor din autorizația de antrepozit fiscal, și care va produce efecte juridice numai de la data modificării autorizației.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul accizelor din Ministerul Finanțelor Publice, transmis cu adresa nr.X/14.05.2010, în care se precizează că *“în situația în care potrivit încadrărilor tarifare comunicate de autoritatea vamală, anumite băuturi alcoolice realizate de societatea dumneavoastră se încadrează din punct de vedere al accizelor într-o altă grupă de băuturi alcoolice cu un nivel de acciză diferit de cel practicat, opinia noastră este că noul nivel ar trebui să se aplice de la data comunicării de către Autoritatea Națională a Vămirilor a încadrărilor tarifare, cu condiția ca asupra rețetelor de fabricație și a compoziției produselor finite prezentate la momentul autorizării să nu fi intervenit modificări.*

La formularea opiniei noastre am avut în vedere prevederile Constituției României și cele ale Codului civil, potrivit cărora, de regulă, legea dispune numai pentru viitor”.

În consecință se va desființa decizia de impunere nr..X./30.09.2011 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./30.09.2011 încheiat de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., urmând ca organele de control vamal să reanalizeze cauza, pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare avute în vedere prin actul desființat în conformitate cu dispozițiile legale reținute în cuprinsul prezentei decizii.

De asemenea, la reanalizarea cauzei organele vamale vor avea în vedere și prevederile pct.11.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“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 desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”*, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în quantum mai mare decât cele din actul desființat.

Stabilirea de obligații bugetare suplimentare de plată, reprezentând accize pentru alcool etilic a condus la modificarea bazei impozabile pentru TVA. În consecință, în temeiul prevederilor art.137 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată cu modificările și completările ulterioare și al art.363 alin.1) lit.b) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA și contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate pentru băuturile alcoolice din producția internă. Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-MS .X./06.12.2011, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 06.12.2011 organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează și suma totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate pentru băuturile alcoolice din producția internă în sumă de .X. lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă totală de .X. lei.

Având în vedere că Decizia de impunere nr..X./30.09.2011, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată cu titlu de accize și care au condus la modificarea bazei de impunere pentru TVA, respectiv bazei de calcul pentru contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate a fost desființată, în conformitate cu principiul de drept accesoriul urmează principalul, se va desființa și Decizia de impunere nr.F-MS .X./06.12.2011, urmând ca la emiterea noii decizii organele competente să reanalizeze quantumul acestor obligații ținând seama de diferența de accize.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii precum și în temeiul art.216 alin.1) și alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr..X./30.09.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.09.2011 și a Deciziei de impunere nr.F-MS/06.12.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS 91.X./06.12.2011 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei accize pentru alcool etilic,
- .X. lei majorari de intarziere aferente,
- .X. lei TVA,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,

urmând ca organele competente, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru aceleași obligații bugetare ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL,

X