



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.67/ 2012

privind soluționarea contestației depusă de
S.C ".X." SA .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
- Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907236/26.07.2011

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./25.07.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/26.07.2011 asupra contestației formulată de **S.C ".X. .X." SA** cu sediul în .X., B-dul .X., nr.X, corp X, sector X, Cod unic de înregistrare RO X.

S.C ".X." SA .X. contestă Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei accesorii aferente accizelor.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011, respectiv **21.06.2011**, înscrisă pe confirmarea de primire 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 înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. la data de 19.07.2011, așa**

cum rezultă din ștampila aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile 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, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C ".X." SA .X..**

I. În susținerea cauzei, contestatara aduce următoarele argumente:

Contestatara susține nulitatea actelor administrative fiscale contestate considerând că în speță nu sunt incidente prevederile art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În acest sens, societatea arată că:

- procedura îndreptării erorii materiale se poate efectua numai asupra actelor administrativ fiscale;

- emiterea unui nou act administrativ fiscal prin care se îndreaptă eroarea materială trebuie să conțină aceleași elemente cu actul administrativ fiscal care este supus procedurii de îndreptare a erorii materiale, singura diferență între cele două acte administrative fiscale trebuie să fie numai aceea ce privește eroarea materială.

Contestatara invederează că în speța de față nu a fost efectuată o îndreptare a erorilor materiale cuprinse în actele administrativ fiscale, ci în realitate a fost efectuată o reverificare a societății, sub aspectul taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat, vizând aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale.

Astfel, prin noul Raport de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 au fost modificate constatările inspecției fiscale.

Prin noua Decizie de impunere nr..X./14.06.2011 au fost stabilite obligații fiscale de plată în cuantum de .X. lei, calculându-se o diferență de accize și accesorii suplimentare în sumă de .X. lei față de actul încheiat inițial în anul 2010.

Contestatară susține că motivele de natură să conducă la constatarea nulității deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 constau în aceea că nu au fost respectate dispozițiile exprese ale Codului de procedură fiscală referitoare la procedura de reverificare a societății, în sensul că îndreptarea acestei erori nu se putea efectua decât în concordanță cu prevederile art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, contestatară arată că Decizia de impunere nu are un temei de drept care să conducă la stabilirea diferențelor de plată constatate prin acest act, iar dispozițiile referitoare la îndreptarea erorilor materiale nu pot reprezenta o justificare legală în acest sens.

Contestatară susține că o altă excepție ce vizează nulitatea deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 o constituie faptul că aceasta a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că **S.C ".X." SA .X.** a fost verificată pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit de două ori, astfel:

- o dată prin procesul verbal de control din data de 11.05.2007 încheiat de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală;
- iar a doua oară prin actele administrative fiscale contestate, respectiv raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 și decizia de impunere nr..X./14.06.2011.

Contestatară apreciază că decizia de impunere nr..X./14.06.2011 este nelegală, fiind emisă cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, contestatara arată că inspecția fiscală poate fi efectuată doar o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Au fost verificate aceleași operațiuni derulate de societate cu aceiași beneficiari, în aceeași perioadă, respectiv 01.01.2005 – 31.12.2006 și pentru aceeași categorie impozabilă, fapt ce contravine dispozițiilor legale menționate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatara solicită anularea în parte a deciziei de impunere nr..X./14.06.2011, cu privire la suma totală de .X. lei, reprezentând:

- Conform Anexei 8: Accize - X lei; Majorări de întârziere -X lei; Penalități – .X. lei;
- Conform Anexei 12A: Accize – X lei; Majorări de întârziere -X lei; Penalități – X lei;
- Conform Anexei 14A: Accize – X lei; Majorări de întârziere -X lei; Penalități – X lei;
- Conform Anexei 15A : Accize – X lei; Majorări de întârziere -X lei; Penalități – X lei;
- Conform Anexei 17A: Accize – X lei; Majorări de întârziere -X lei; Penalități – X lei;
- Conform Anexei 21: Accize – X lei; Majorări de întârziere -X lei; Penalități – X lei;
- Conform Anexei 22: Accize – X lei; Majorări de întârziere -X lei; Penalități – X lei.

Referitor la nelegalitatea măsurilor dispuse la punctul C din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și la poziția 2.1.1 din decizia de impunere, prin care s-a constatat că societatea datorează suma totală de .X. lei, formată din: .X. lei reprezentând accize, calculate pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2006 și suma de .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere, contestatoarea aduce următoarele argumente.

Contestatară consideră că Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, întrucât lipsesc mențiunile cu privire la motivele de fapt și temeiul de drept.

În acest sens, contestatară afirmă că singurul argument susținut de organul vamal în stabilirea diferențelor de plată a accizelor constă în faptul că în perioada 2005 -2006 societatea a eliberat în consum din antrepozitele fiscale cantități mai mari de produse accizabile, rezultând diferențe între totalul livrărilor lunare către terți și declarația de accize aferentă.

Contestatară invederează că organul fiscal avea obligația de a respecta dispozițiile art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, întrucât trebuia să motiveze decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, care să reflecte adevărul unui fapt, respectiv a operațiunilor comerciale desfășurate de societate, a înregistrărilor contabile, a declarării obligațiilor fiscale.

Măsura dispusă de organul vamal, respectiv stabilirea diferențelor de plată în sarcina societății nu este întemeiată în drept, temeiurile de drept menționate de organul vamal sunt străine de natura pricinii și nu au la bază probe din care să rezulte temeinicia și legalitatea acesteia.

În ceea ce privește temeiul de drept invocat de organele vamale, în sensul că nu au fost respectate dispozițiile art.178 alin.2, ale art.183 alin.1, lit.i) și lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct 9 ^ 1 alin.1) din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.180 din Codul fiscal, contestatară arată că aceste dispoziții se referă la regimul de antrepozitare și nu au legătură cu situația de fapt reținută, că ar exista diferențe între totalul livrărilor lunare de produse accizabile către terți și declarația de accize aferentă.

Contestatară susține că “așa zise diferențe de cantități de produse accizabile” provin din transferul de produse accizabile marcate (țigarete) între sucursale.

Transferul de țigarete între sucursale s-a realizat în baza avizului de însoțire a mărfii, așa cum prevăd dispozițiile art.195 alin.2 lit.c din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.19 alin.6 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În baza dispozițiilor art.166 alin.1, art.178 alin., alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **S.C ".X." SA** a declarat accizele aferente transferului de țigarete în deconturile de accize aferente lunilor respective și a achitat accizele la momentul expedierii produselor din sucursala expeditoare către sucursala primitoare.

În acest sens, contestatara invocă atât adresa nr..X./14.02.2006 emisă de Ministerul Finanțelor Publice cât și nota de constatare încheiată la data de 17.06.2004 de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, care arată că pentru transferul de țigarete de la o sucursală către o altă sucursală a societății, acciza devine exigibilă la data ieșirii din antrepozitul fiscal de producție.

Prin urmare, contestatara susține că măsura dispusă de organul de control este nelegală, întrucât a fost solicitată plata accizelor aferente acestor produse a doua oară, neținând cont că pentru aceste produse accizele au fost achitate la data ieșirii din antrepozitul sucursalei expeditoare.

Societatea susține că organul de inspecție fiscală s-a limitat numai să verifice totalul livrărilor lunare către terți precum și declarațiile de accize la sucursala primitoare a produselor, fără a ține cont de faptul că în totalul livrărilor către terți erau incluse atât produsele din activitatea curentă a acesteia cât și produsele ce proveneau de la sucursale expeditoare ale societății, pentru care acciza a fost declarată și plătită de către **S.C ".X." SA** la data transferului acestora din sucursala expeditoare, organul vamal tratând sucursala ca o entitate separată de persoana juridică.

Față de aceste considerente, contestatara solicită desființarea Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 cu privire la suma de .X. lei, compusă din .X. lei reprezentând accize calculate pe perioada 01.01.2005 -31.12.2006 și suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente accizelor stabilite suplimentar, aferente diferențelor de cantități de produse accizabile, constatate nelegal de către organul de control în raport cu declarațiile de accize depuse de **S.C ".X." SA**.

Referitor la nelegalitatea măsurilor dispuse la punctele D, E, F, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și la poziția 2.1.1 din Decizia de impunere nr..X./14.06.2011, cu privire la suma totală de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente, calculate asupra produselor de tutun tăiat rezultate din procesarea tutunului de către societate, contestatara arată următoarele:

La punctul D din raportul de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea datorează suma totală de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente, calculate asupra produselor de tutun tăiat, rezultate din procesarea tutunului la sucursala – Fabrica de Țigarete .X. .X. , în perioada 2005 -2007, din care:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere;
- .X. lei penalități.

La punctul E din raportul de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea datorează suma totală de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente, calculate asupra produselor din tutun procesat în antrepozitele fiscale din .X., respectiv .X., pentru diverși beneficiari, din care:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere;
- .X. lei penalități.

La punctul F din raportul de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea datorează suma totală de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente, calculate asupra produselor de tutun, reprezentând nervura prelucrată și tutunul procesat în antrepozitele fiscale din .X., respectiv .X., pentru antrepozitul din .X., din care:

- .X. lei accize;

- .X. lei majorări de întârziere;
- .X. lei penalități.

În susținerea cauzei, contestatara arată că tutunul procesat/vândut de societate ca materie primă în fabricarea țigaretelor este produs neaccizabil întrucât acesta nu este destinat pentru rularea țigaretelor, deci nu poate fi fumat ca atare, fiind supus unei operații industriale ulterioare, acciza fiind datorată pentru țigaretile fabricate din această materie primă, așa cum prevăd dispozițiile art.174 alin.1 lit.a din Codul fiscal.

În ceea ce privește nervura de tutun sau nervura expandată, contestatara susține că aceasta nu este produs accizabil, întrucât reprezintă, în termeni populari cotorul frunzei de tutun, care se amestecă cu tutunul tăiat în diferite procente și împreună constituie materia primă pentru fabricarea țigaretelor.

În acest sens, contestatara invocă adresa nr..X./09.03.2007 emisă de Direcția Generală de Legislație Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin care s-a precizat că produsul procesat/vândut, respectiv tutunul tăiat, nu este un produs accizabil, acesta necesitând în continuare, prelucrări industriale, inclusiv confecționarea țigaretelor.

De asemenea, contestatara arată că prin Procesul verbal de control, înregistrat la societate sub nr..X./11.05.2007, au fost verificate contractele de prestări servicii care au avut ca obiect procesarea tutunului, precum și contractele de vânzare a tutunului tăiat încheiate de **S.C ".X." SA** cu diverși beneficiari în perioada 2004 -2006.

În concluziile acestui act de control s-a precizat că produsele care au făcut obiectul contractelor de procesare/vânzare încheiate cu S.C .X., respectiv contractele de procesare a unei cantități de tutun nr..X./28.05.2004, nr..X./28.05.2004, contractul de vânzare - cumpărare a unei cantități de tutun nr..X./18.02.2005, nr..X./02.02.2006, contractele încheiate cu S.C .X. .X. .X. SRL, contractul de procesare a unei cantități de tutun nr..X./12.09.2006 nu se supun reglementărilor art.174 din Codul fiscal, în sensul încadrării lor în categoria produselor accizabile și ale art.186 - art.189 din Codul fiscal referitoare la deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv.

Față de cele arătate, contestatara apreciază că produsele obținute ca urmare a procesării tutunului în baza contractelor încheiate cu diverși beneficiari, în perioada verificată, nu sunt produse accizabile, acestea neîncadrându-se în categoria produselor de tutun prelucrat pentru care se datorează accize, respectiv în prevederile art.174 alin.5 lit.b din Codul Fiscal (tutun destinat rulării de țigarete), așa cum în mod eronat a reținut organul de control.

În consecință, contestatara solicită desființarea Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 cu privire la suma totală de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente, calculate asupra produselor de tutun tăiat rezultate din procesarea tutunului de către societate.

Referitor la nelegalitatea stabilirii diferențelor de plată în sumă totală de .X. lei, din care acciza în sumă de .X. lei și .X. lei accesorii, individualizate la pct.G din raportul de inspecție fiscală și la poziția 2.1.1 din Decizia de impunere nr..X./14.06.2011, aferente comercializării tutunului brut, pe motiv că societatea nu a respectat dispozițiile pct.4 ^2.1 din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.174 alin.4 din Codul fiscal, contestatara arată următoarele:

Componența acestor sume reprezintă:

- a) .X. lei accize și .X. accesorii, pentru comercializarea tutunului brut de **S.C ".X." SA** în baza contractului de vânzare –cumpărare încheiat cu .X. .X. .X.;
- b) .X. lei accize și .X. lei accesorii, pentru comercializarea tutunului brut de **S.C ".X." SA** în baza contractului încheiat cu .X.;
- c) .X. lei accize și .X. lei accesorii, ca urmare a comercializării tutunului brut în baza acordurilor încheiate cu .X. SRL Italia.

S.C ".X. .X." SA consideră că nu intră sub incidența prevederilor pct.4 ^2.1 din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.174 alin.4 din Codul fiscal, invocând în acest sens adresa nr..X./A/BC/2008 emisă de Autoritatea Națională a Vămilelor și adresa nr..X./01.09.2008 a Direcției de

legislație în domeniul accizelor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, susținând că nu trebuie să dețină o autorizație specială pentru desfășurarea activității de comercializare/transport tutun brut sau parțial prelucrat, întrucât deține o autorizație de antrepozit fiscal valabilă.

Potrivit prevederilor pct.4 ^2.1 din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.174 alin.4 din Codul fiscal și ale Ordinului nr.800/2008, intră sub incidența acestora numai operatorii economici care comercializează tutun brut și tutun parțial prelucrat, ca activitate distinctă de cea a antrepozitarilor.

Mai mult, contestatara arată că adresele direcțiilor de specialitate ale Ministerului Finanțelor Publice și Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Autoritatea Națională a Vămirilor au fost emise înainte de a se derula operațiunile în cauză, astfel că societatea nu a făcut altceva decât să respecte punctul de vedere exprimat de organul abilitat cu privire la interpretarea legislației fiscale în materie de accize.

Totodată, contestatara susține că Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.800/2008 pentru aprobarea modelului cererii de autorizare ca operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat a intrat în vigoare la data de 19.05.2008 când societatea avea contracte în derulare, iar obligațiile trebuiau onorate în anumite termene, nerespectarea termenelor ar fi condus practic la plata unor daune interese clienților societății.

În consesință, contestatara solicită desființarea Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 și exonerarea societății de la plata sumei totale de .X. lei, din care accize în cuantum de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, individualizate la pct.G din raportul de inspecție fiscală și la poziția 2.1.1 din decizia de impunere.

Referitor la nelegalitatea stabilirii diferențelor de plată în sumă totală de .X. lei, individualizată la punctul H din raportul de inspecție fiscală și la poziția 2.1.1 din Decizia de impunere nr..X./14.06.2011, aferente stocurilor de tutun constatate la sucursalele societății, contestatara aduce următoarele argumente:

În urma controlului efectuat de către Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. la Fabrica de țigarete .X. s-a constatat că în evidența primară a societății există următoarele stocuri:

- .X. kg nervuri de tutun;
- .X. kg tutun amestec prelucrat;
- .X. kg amestec prelucrat nervuri R1 și R2 (deteriorat)

Pentru stocurile existente în evidența sucursalei, organul de control a considerat că societatea datorează accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În acest sens, contestatara invocă dispozițiile art.165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că exigibilitatea accizei intervine în momentul eliberării produselor accizabile pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile.

Astfel, contestatara arată că stocurile de tutun prelucrat și amestec nervuri constatate în evidența societății au rămas în depozitele Fabricii de Țigarete .X., încă din momentul încetării activității acesteia, respectiv din anul 2007, aceste stocuri nu au fost eliberate niciodată în consum, sunt stocuri deteriorate, imposibil de utilizat, și-au pierdut calitățile necesare prelucrării în vederea producerii de țigarete și prin urmare nu sunt produse accizabile.

Contestatara invederează că dispozițiile art.174 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevăd accizarea tutunului care poate fi fumat ca atare, direct pe piața liberă, fără vreo prelucrare industrială, respectiv:

- țigaretele;
- țigări și țigări de foi;
- tutun de fumat fin tăiat destinat rulării de țigarete, astfel că produsele în speță nu se încadrează în niciunul din cazurile în care acciza devine exigibilă.

Prin urmare, contestatara solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 pentru accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește sumele stabilite suplimentar aferente stocurilor de produse constatate la sucursala – Fabrica de țigarete .X. .X., constând în accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, contestatara arată că au fost nelegal calculate pentru următoarele considerente:

Contestatara arată că în cadrul inspecției fiscale s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat la sucursala .X. .X., fiind întocmite notele de constatare nr..X./14.06.2010 și nr..X./15.06.2010 de către Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X..

Prin aceste acte au fost constatate diferențe de țigarete între stocul scriptic și cel faptic, în urma inventarierii stocului de țigarete confiscate și predate spre distrugere societății, pentru care au fost calculate diferențe de plată cu titlu de accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Contestatara susține că a solicitat Autorității Naționale a Vămilelor aprobarea distrugerii țigaretelor confiscate și predate societății prin adresele nr..X., X, nr.X, nr.X, nr.X și nr.X/04.06.2010, dar nu a primit răspuns, și pe cale de consecință nu s-a putut iniția procedura de distrugere a țigaretelor confiscate.

Pentru aceste produse au fost calculate accize în sarcina societății, fără a se ține cont că produsele respective nu aparțin societății, iar Sucursala .X. .X. nu este antrepozit fiscal.

Societatea are doar calitatea de agent economic desemnat de autoritatea centrală vamală în vederea distrugerii și nu a comercializării acestor produse.

În consecință, contestatara solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 cu privire la accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere

în sumă de .X. lei, întrucât organul de control a calculat în mod eronat obligația de plată a accizei pentru țigarele confiscate și preluate pentru a fi distruse.

Totodată, contestatara solicită anularea în integralitate a Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 cu privire la suma totală de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011, organele de control vamal din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au avut ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor/obligațiilor de plată cu privire la accizele armonizate asupra produselor accizabile și accesoriile aferente acestora, conform art.94 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Perioada supusă inspecției fiscale parțiale a fost 01.01.2005 – 31.12.2009.

Activitatea societății s-a desfășurat în baza:

1. Autorizației de Antrepozit Fiscal nr.RO X/15.12.2003 eliberată de Ministerul Finanțelor Publice pentru antrepozitarul autorizat **S.C .X.SA**, cu sediul în .X., sector X, B-dul .X. nr.X, cu valabilitate de la 01.01.2007, care îi permitea, ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină, și să expedieze următoarele produse accizabile:

T 2 – Țigarete

Antrepozitul fiscal de producție fiind situat la adresa: județul .X., loc.X, str.X, nr.X.

2. Autorizației de Antrepozit Fiscal nr.RO X/15.12.2003 eliberată de Ministerul Finanțelor Publice pentru antrepozitarul autorizat **S.C .X.SA**, cu valabilitate de la 01.01.2007, care îi permitea ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină, și să expedieze următoarele produse accizabile:

T 2 – Țigarete

Antrepozitul fiscal de producție fiind situat la adresa: .X., sector 6, B-dul .X., nr.2.

Prin Decizia nr..X./17.12.2007 a fost revocată Autorizația de antrepozit fiscal la cererea antrepozitarului autorizat S.C .X.SA.

3. Autorizației de Antrepozit Fiscal nr.RO .X./15.12.2003 eliberată de Ministerul Finanțelor Publice pentru antrepozitarul autorizat **S.C .X.SA**, cu valabilitate de la 01.01.2007, care îi permitea ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină, și să expedieze următoarele produse accizabile:

T 2 – Țigarete

Antrepozitul fiscal de producție fiind situat la adresa: județul .X., loc..X., str.X, nr.92.

Prin Decizia nr..X./17.12.2007 a fost revocată Autorizația de antrepozit fiscal la cererea antrepozitarului autorizat S.C .X.SA

Referitor la modul de calcul, declararea și achitarea accizelor la produsele din tutun, din analiza documentelor fiscale privind livrările de produse accizabile, a jurnalelor pentru vânzări și a evidențelor contabile puse la dispoziție de către societate a rezultat că în perioada 2005 - 2006, s-a constatat că **S.C ".X." SA** a eliberat în consum, din antrepozitele fiscale, cantități mai mari de produse accizabile decât cele înscrise în declarațiile de accize aferente.

Din răspunsul la Nota explicativă din data de 24.08.2010, anexa nr.7 la actul de control contestat, rezultă că transferurile de țigarete între sucursalele – antrepozite fiscale de producție aparținând **S.C ".X." SA** au fost făcute fără respectarea obligațiilor antrepozitarului prevăzute la art.183, alin.(1), lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privitor la înștiințarea autorităților fiscale competente, despre modificarea modului de operare în antrepozitul fiscal.

Au fost încălcate prevederile art.178 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deținea autorizație pentru activitatea de depozitare, precum și art.183 alin.(1), lit.i, și lit.j din același act normativ menționat mai sus și pct.9¹ alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevedeau ca *“activitatea ce se desfășoară în acest loc să fie independentă de alte activități desfășurate de societatea care solicită autorizarea ca antrepozit fiscal”*.

Având în vedere aspectele constatate, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatarii accize în sumă totală de .X. lei în conformitate cu prevederile art.192 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Pentru suma de .X. lei au fost calculate în sarcina contestatoarei până la data de 30.07.2010 accesorii în sumă totală de .X. lei.

Referitor la procesarea tutunului la Sucursala Fabrica de țigarete .X. .X., organele de control vamal au constatat că **S.C ".X." SA** – Sucursala Fabrica de țigarete .X. .X. a efectuat în cursul anilor 2005 - 2007, în baza unor contracte cu diverși beneficiari, procesarea primară a tutunului în vederea obținerii amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată, astfel:

- Contractul nr..X./28.05.2004 încheiat cu S.C .X. .X. SRL, având ca obiect “tăierea, procesarea unei cantități de 1200 tone/an de blend de tutun format pus la dispoziție de beneficiar și destinat exportului”.

- Contractul nr..X./12.09.2006 încheiat cu S.C .X. .X. .X. SRL, având ca obiect “tăierea, procesarea în faza primară a tutunului frunza și/sau strips și amestecarea cu nervuri de tutun în vederea obținerii de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată”.

- Anexa nr..X./04.05.2007 la contractul nr..X./12.09.2006, obiectul anexei fiind, “Se modifică locul în care se va procesa tutunul și anume de la Fabrica de țigarete .X. la Fabrica de țigarete .X. .X.”.

- Contractul de prelucrare în LOHN nr..X./04.07.2005 încheiat cu S.C .X. SRL, cu sediul în .X. din Italia, având ca obiect “prelucrarea în lohn la Fabrica de țigarete .X. .X. cu materiile prime, ingredientele și materialele auxiliare puse la dispoziție de către beneficiar pentru obținerea unei cantități de circa 150 tone/lună de amestec de tutun tăiat cu sau fără nervură expandată”.

- Contractul nr..X./10.10.2003 încheiat cu S.C .X. SRL, având ca obiect “prelucrarea/procesarea în faza primară a tutunului frunză și/sau strips în vederea obținerii unui amestec de tutun tăiat cu sau fără nervură expandată”.

- Contractul nr..X./04.05.2007 încheiat cu S.C .X. SRL, având ca obiect “comercializarea de blend de tutun tăiat în conformitate cu mostra acceptată de cumpărător “

Din descrierea fluxului tehnologic de producere a țigaretelor, conform Manualului de Procedură, etapele principale sunt:

- faza primară de producere a blendului de tutun strips;
- faza secundară de confecționarea țigaretelor și ambalarea în pachete, cartușe, baxuri.

Faza primară cuprinde două subfaze:

1. formare blend (amestec) tutunuri – condiționare – sosare – depozitare pentru uniformizare – tăiere – expandare – uscare;
2. preparare nervură expandată (nervura brută este umezită – condiționată 6 ore pentru uniformizare – laminată – tăiată – expandată – uscată și apoi depozitată – introducere nervură expandată în blendul de tutun (care are ca scop reducerea tăriei și reglarea conținutului de gudron, nicotină și monoxid de carbon din fumul de țigară) – aromatizarea – depozitare pentru fixare aromă.

Întrucât activitatea de producere și deținere a tutunului prelucrat, ca produs accizabil, este interzisă în afara antrepozitului fiscal conform art.168 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, organele de control vamal au considerat că era obligatorie obținerea autorizațiilor necesare prelucrării în faza primară a tutunului, în regim suspensiv de la plata accizelor în Sucursala Fabrica de țigarete .X. .X..

Cu adresa nr..X./25.05.2010 înaintată Autorității Naționale a Vămilelor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal au fost solicitate de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. precizări privind încadrarea amestecului de tutun tăiat obținut în urma procesării primare ca produs accizabil.

În răspunsul primit cu adresa nr..X./TFN/05.07.2010 se menționează că tutunul pentru fumat este tutunul tăiat și din Notele explicative la Nomenclatura combinată aferente subpozițiilor 2403.10.10 și 2403.10.90 “se clasifică la aceste subpoziții tutunul tăiat (cut cigarette rag) utilizat pentru fabricarea țigaretelor “.

Din documentele puse la dispoziția organelor de control vamal privind activitatea desfășurată în cursul anilor 2005 - 2007 la Sucursala Fabrica de țigarete .X. .X. și din analiza contractelor încheiate cu beneficiarii rezultă că în această perioadă s-a prelucrat tutun brut în vederea obținerii de amestec de tutun tăiat destinat vânzării.

În conformitate cu dispozițiile art.166 alin.(1), lit,b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control vamal au procedat la calculul accizelor datorate pentru întreaga cantitate de amestec de tutun tăiat la momentul producerii acesteia, rezultând accize suplimentare de plată în cuantum total de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, defalcate pe contracte de procesare, astfel:

- .X. lei – accize aferente contractului de procesare nr.X/2004 încheiat cu S.C .X. .X. SRL;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente accizelor.

- .X. lei - accize aferente contractului de procesare nr..X./2004 încheiat cu S.C .X. .X. .X. SRL;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei – accize aferente contractului de procesare nr..X./10.10.2003 încheiat cu S.C .X. SRL,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei - accize aferente contractului de procesare nr..X./04.07.2005 încheiat cu S.C .X. SRL Italia, contractul de procesare nr..X./28.05.2004 încheiat cu S.C .X. .X. SRL, contractul de procesare nr..X./04.05.2007 încheiat cu S.C .X. SRL;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei – accize aferente contractului de procesare nr.2773/2005 încheiat cu S.C .X. SRL Italia;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente accizelor.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, prin adresa nr..X./30.07.2010, aflată la dosarul cauzei fila 375, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria sectorului X .X., Procesul verbal nr..X./ 28.07.2010 împreună cu sesizarea penală nr..X./30.07.2010, ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./05.10.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./06.10.2010 în conformitate cu prevederile art.108 alin.(1) din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vederea cercetării și stabilirii de către organele de cercetare penală, dacă faptele constatate ar putea întruni elemente constitutive ale săvârșirii vreunei infracțiuni.

Referitor la tutunul procesat în antrepozitele fiscale din .X., respectiv .X., pentru diverși beneficiari, organele de control vamal au constatat că S.C ".X." SA a realizat în perioada 2005 -2007 în antrepozitele fiscale Sucursala Fabrica de Țigarete .X. și Sucursala Fabrica de Țigarete .X., în regim suspensiv de la plata accizelor, procesarea primară a tutunului brut și eliberarea în consum către beneficiari care nu aveau calitatea de antrepozitari autorizați.

Conform autorizațiilor de antrepozit fiscal nr.RO .X./15.12.2003 și nr.RO .X./15.12.2003 pentru Sucursala Fabrica de Țigarete .X., respectiv Sucursala Fabrica de Țigarete .X., produsele accizabile autorizate a se realiza în antrepozitele fiscale au fost: "T2 – Țigarete".

Pentru realizarea în antrepozitele fiscale sus menționate a altor produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor, respectiv tutun de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățimea mai mare de 1 mm dacă tutunul de fumat este vândut sau destinat vânzării pentru rularea țigaretelor, *antrepozitarul autorizat S.C ".X." SA* avea obligația anunțării autorității fiscale competente despre modificările datelor inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozit fiscal, conform art.183 alin.(1), lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La verificarea efectuată, s-a constatat deplasarea tutunului procesat, respectiv a nervurii prelucrate către diverși beneficiari fără documentul de însoțire a marfurilor (DAI).

În acest sens, este procesul verbal nr..X./23.04.2010 întocmit de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. la S.C .X. .X. .X. SA unde s-a constatat recepția tutunului procesat și deplasarea acestuia fără documentul administrativ de însoțire.

Referitor la S.C .X. .X. .X. SA s-a mai constatat că a fost autorizată ca Antrepozit fiscal de producție în baza Autorizației nr..X. /15.12.2003, dar prin Decizia nr..X./22.07.2005 emisă de Comisia pentru Autorizarea Antrepozitelor Fiscale și a Importatorilor de Produse Accizabile Supuse Marcării a fost revocată autorizația respectivă, revocare rămasă definitivă prin Decizia nr..X./11.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Din declarația reprezentantului legal al S.C .X. .X. .X. SA, anexa nr.19 la actul atacat, reiese că *“tutunul procesat la Sucursala Fabrica de Țigarete .X. în baza contractului de procesare nr..X./24.06.2005, după recepția acestuia a intrat în procesul de fabricare a țigaretelor, fără a suferi alte prelucrări suplimentare”*.

Din adresa nr..X./TFN/05.07.2010 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal privind încadrarea tarifară pentru tutunul tăiat rezultat în baza contractelor de procesare, reiese că tutunul pentru fumat este tutun tăiat și din Notele explicative la Nomenclatura combinată aferente subpozițiilor 2403.10.10 și 2403.10.90 *“se clasifică la aceste subpoziții tutunul tăiat (cut țigarete rag) utilizat pentru fabricarea țigaretelor”* .

S-a constatat încălcarea prevederilor art.183 alin.(1), lit.j) și ale Secțiunii a 5-a Deplasarea și primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.166 alin.1) lit.a), art.189 alin.1) și art.192 alin.1), alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la eliberarea în consum a nervurii prelucrate și tutunului procesat în antrepozitele fiscale din .X., respectiv .X., pentru antrepozitul din .X., organele de control vamal au constatat din documentele prezentate că **S.C ".X." SA** a prelucrat nervură pentru antrepozitul Sucursala Fabrica de țigarete .X., în vederea amestecului cu tutunul tăiat necesar pentru obținerea țigaretelor.

Din verificările efectuate, s-a constatat că deplasarea nervurii prelucrate, respectiv a tutunului procesat prelucrat nu a fost însoțită de documentul administrativ de însoțire a mărfurilor .

Având în vedere prevederile art.162, litera f), art.166 alin.1) lit.a), art.174 alin.1), alin.5) și art.192 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la comercializarea tutunului brut, organele de control vamal au constatat că **S.C ".X." SA** a comercializat tutun brut către agenți economici fără a deține Autorizație eliberată de către autoritatea fiscală teritorială, fiind încălcate prevederile pct.4 ^2.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în ceea ce privește Contractul nr.X/2007 încheiat între **S.C ".X." SA**, în calitate de vânzător și .X. .X. .X. Italia, în calitate de cumpărător, organele de control vamal au constatat că **S.C ".X." SA** a comercializat tutun brut în cantitate de .X. kg, pentru care a fost emisă factura fiscală seria GLXT nr..X./28.03.2008, înregistrată în jurnalul de vânzări și decontul lunar de TVA la rubrica "Livrări intracomunitare de bunuri", aferente lunii martie 2008.

Conform pct.4 ^2.1, alin.(1) –(4). din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "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".

În baza art.192, alin.1), alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la Comanda nr.12/2007 încheiată între **S.C ".X." SA**, în calitate de vânzător și .X. VIA S..X. 52 Italia, în calitate de cumpărător, s-a constatat că **S.C ".X."SA** a comercializat tutun brut în cantitate de .X. kg pentru care a fost emisă factura fiscală nr..X./24.01.2008.

În temeiul pct.4 ^2.1, alin.(1) –(4). din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.192, alin.1), alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la Contractul de vânzare-cumpărare nr..X. încheiat la data de 30.11.2007 între **S.C ".X." SA** și S.C .X. SRL Italia, Perugia, organele de control vamal au constatat următoarele:

Obiectul contractului: *“Vânzătorul se obliga să livreze tutunul în condițiile indicate în anexa 1 la prezentul contract și cumpărătorul se obliga să cumpere acest tutun”*.

Conform pct.2.2 din Contract: *“Cumpărătorul îi va plăti vânzătorului un avans de X euro, în termen de 30 zile de la semnarea prezentului contract, a doua parte a sumei până la 15 mai 2008, iar restul sumei convenite va fi virată în termen de 30 zile de la livrarea ultimului lot”*.

Potrivit evidenței contabile a **S.C ".X." SA** la data de 21.12.2007 a fost încasată suma de X euro reprezentând contravaloarea facturii externe nr..X./18.12.2007, iar la data de 10.10.2008 a fost încasată suma de 100.000 euro reprezentând contravaloarea facturii externe nr..X./8 din 06.10.2008. Pentru avansul încasat în sumă de .X. lei a fost emisă factura internă seria GLTX nr. .X./06.10.2008 în sumă totală de .X. lei.

La data de 13.11.2008 a fost încheiat Contractul de novație nr..X./13.11.2008 între .X. SRL Italia, în calitate de creditor și **S.C ".X." SA**, în calitate de debitor având ca obiect *“soluționarea pe cale amiabilă a situației litigioase determinată de neexecutarea de către debitoare a clauzelor contractuale”* din contractul comercial de livrare marfă nr..X./30.11.2007 și

“schimbarea obiectului contractului din contract de vânzare cumpărare marfă în contract de împrumut de folosință ...”

La data de 25.11.2008 a fost încheiată Convenția de dare în plată autenticată sub nr..X./25.11.2008, având ca obiect:

“S.C “.X.” SA, pentru stingerea obligației în sumă de .X. euro ce o are de achitat către creditorul împrumutător, conform contractelor menționate mai sus, dă în plată cantitatea de .X.00 tone tutun brut neprelucrat, proprietatea acestuia”.

Trasmiterea dreptului de proprietate a cantității de .X. tone tutun brut neprelucrat stabilită prin Convenția de dare în plată nr..X./25.11.2008 a avut loc prin încheierea Procesului verbal de predare primire nr..X./26.11.2008, fără să fie emise facturi și avize de expediție, fiind încălcate prevederile art.155 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că în fapt a avut loc o livrare intracomunitară de bunuri.

Urmare a faptului că transferul dreptului de proprietate s-a efectuat pe teritoriul României, **S.C “.X.” SA** avea obligația deținerii autorizației de comerciant de tutun brut conform pct.4 ^2.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.800/2008 pentru aprobarea modelului cererii de autorizare ca operator economic comerciant de tutun brut și /sau tutun parțial prelucrat.

În acest sens, este adresa nr..X./SMA/26.05.2008 înaintată de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale, înregistrată la **S.C “.X.” SA** sub nr..X./03.06.2008 prin care s-a precizat acesteia documentele necesare în vederea obținerii Autorizației de operator economic comerciant de tutun brut.

Prin urmare, având în vedere pct.4 ^2.1, alin.(1) –(4). din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.192, alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la stocurile de tutun existente la sucursalele societății.

În vederea stabilirii stocurilor faptice și scriptice de tutun prelucrat, parțial prelucrat și brut existente în sucursalele societății au fost solicitate controale încrucișate de către autoritatea fiscală teritorială, astfel:

Pentru **S.C ".X." SA** - Fabrica de țigarete .X., urmare controlului efectuat de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au fost întocmit procesul verbal nr..X./07.06.2010 prin care s-au constatat următoarele:

- la confruntarea stocului scriptic cu cel faptic nu au rezultat diferențe;
- în evidența primară a societății stocurile de materii prime existente la data controlului au fost:
 - .X. kg nervuri de tutun;
 - .X. kg tutun amestec prelucrat;
 - X kg amestec prelucrat nervuri R1 și R2 (deteriorat),Întreg stocul de tutun era în proprietatea **S.C ".X." SA**.

Pentru cantitatea de .X. kg tutun amestec prelucrat și cantitatea de 86 kg amestec prelucrat nervuri R1 și R2 (deteriorat), existentă în stoc la data revocării Autorizației de antrepozit fiscal, organele de control vamal au constatat că societatea datorează accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru **S.C ".X." SA** - Fabrica de țigarete .X. .X., a fost întocmită nota de constatare nr..X./14.06.2010 prin care în urma inventarierii stocului de țigarete confiscate și predate spre distrugere antrepozitarului s-au constatat diferențe de .X. pachete între stocul scriptic și cel faptic, motiv pentru care au fost calculate în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

Referitor la criticile societății privind modul în care a fost îndreptată de către organele vamale eroarea materială din Decizia de impunere nr.26/05.10.2010 se reține că în urma inspecției fiscale efectuată la **S.C ".X." SA**, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a emis Decizia de impunere nr..X./06.10.2010 în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.10.2010 constatând erori materiale care nu privesc fondul actului, respectiv totalul coloanei "Calcul acciză", din Anexa nr.21 la raportul de inspecție fiscală contestat, respectiv la coloanele "majorări de întârziere și penalități", organele vamale după aprobarea referatului din 14.06.2011 privind îndreptarea erorilor materiale au procedat la emiterea unui nou act administrativ fiscal: Decizia de impunere nr..X./14.06.2011, care împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 au fost comunicate societății.

În urma acestui fapt, organele vamale au înlocuit totalul de creanță anterior reprezentat de Decizia de impunere nr..X./06.10.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.10.2010 cu Decizia de impunere nr..X./14.06.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011.

Faptul că organele vamale au aplicat în modul arătat mai sus procedura de îndreptare a erorilor materiale nu este de natură a prejudicia societatea deoarece actul emis în urma corecției a fost comunicat acesteia care de altfel a și exercitat calea de atac prevăzută de lege, iar actul administrativ fiscal asupra căruia a fost efectuată corecția nu mai produce față de contribuabil efecte, astfel cum s-a reținut în motivarea Decizie nr.X/07.07.2011 emisă de Direcția generală

de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În mod eronat societatea consideră că a fost reverificată pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară întrucât nu ne aflăm în situația a două inspecții succesive, procesul verbal fără număr din data de 11.05.2007 fiind întocmit ca urmare a unui control tematic efectuat de ANAF – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili la solicitarea Ministerului Public – Direcția Națională Anticorupție din adresa nr.X/P/ 2006.

În baza procesului verbal din data de 11.05.2007 nu a fost emisă Decizie de impunere care constituie titlu de creanță în conformitate cu dispozițiile art.110 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, nu ne aflăm în situația prevăzută de art.105 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cum eronat consideră societatea.

Pentru aceste considerente excepția ridicată de societate urmează a fi respinsă, contestația urmând a fi analizată pe fond.

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei penalități de întârziere aferente accizelor.

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă la scoaterea produselor din antrepozitul fiscal societatea avea obligația să plătească accize chiar dacă livrările de produse din tutun au fost efectuate către o sucursală a societății care era autorizată ca antrepozit fiscal.

În fapt, din actele existente la dosar, se reține că, **S.C ".X." SA** deținea în perioada anilor 2005 – 2007 autorizațiile de antrepozit fiscal nr.RO X/15.12.2003, nr.RO .X./15.12.2003 și nr.RO .X./15.12.2003 pentru producția țigarete: **"T2 – Țigarete"**, în vederea desfășurării activității de producție de țigarete la Fabricile de țigarete .X., .X. și X.

În baza acestor autorizații, cantitățile de țigarete care puteau fi deținute și depozitate în antrepozitele fiscale erau numai cele rezultate în urma procesului de producție, locațiile respective nefiind autorizate ca antrepozite fiscale de depozitare.

La verificarea efectuată pentru stabilirea obligațiilor lunare de plată privind accizele datorate de societate, s-au constatat neconcordanțe între cantitățile de țigarete eliberate în consum în baza facturilor emise către terți și a avizelor de însoțire a mărfii către sucursale și cantitățile de țigarete cuprise în declarația de accize aferentă perioadei 01.01.2005 -31.12.2006.

În urma inspecției s-a constatat că operațiunea privind transferul cantităților de țigarete între sucursale - antrepozite fiscale de producție în baza avizelor de însoțire a mărfurilor, aparținând antrepozitarului **S.C ".X." SA** a fost efectuată fără respectarea obligațiilor antrepozitarului prevăzute la art.183 alin.(1), lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, autoritatea fiscală competentă nefiind înștiințată despre modificarea modului de operare în antrepozitul fiscal.

De asemenea, s-a reținut că au fost încălcate prevederile art.178 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât **S.C ".X." SA** nu deținea autorizație pentru activitatea de depozitare, precum și pct.9¹ alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că *"activitatea ce se desfășoară în acest loc să fie independentă de alte activități desfășurate de societatea care solicită autorizarea ca antrepozit fiscal"*.

În consecință, având în vedere aspecte prezentate mai sus, precum și dispozițiile art.192 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia de impunere

nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011, organele de control vamal au procedat la recalcularea drepturilor privind accizele datorate și accesoriile aferente, stabilind în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei aferente perioadei 01.01.2005 - 31.12.2006, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.163 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, definiția antrepozitului fiscal este: *“locul aflat sub controlul autorității fiscale competente unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat”* .

Conform Regulilor generale ale Secțiunii a 4-a ale Titlului VII, art.178, alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **“Un antrepozit fiscal poate fi folosit numai pentru producerea și/sau depozitarea de produse accizabile”**.

În acest sens, pct.9¹ alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că: **“Locul trebuie să fie strict delimitat - acces propriu, împrejmuit, iar activitatea ce se desfășoară în acest loc să fie independentă de alte activități desfășurate de societatea care solicită autorizarea ca antrepozit fiscal**

Din actele existente la dosar rezultă că în perioada anilor 2005 -2007 antrepozitarul autorizat **S.C “.X.” SA** și-a desfășurat activitatea de producție de țigarete la Fabricile de țigarete .X., .X. și X, pentru fiecare dintre acestea deținând **autorizații de antrepozit fiscal de producție țigarete: T2 – țigarete.**

Prin urmare, se reține că potrivit acestor autorizații **S.C “.X.” SA** putea să dețină în antrepozitele fiscale numai cantitățile de țigarete rezultate în urma procesului de producție, locurile respective nefiind autorizate ca antrepozite fiscale de depozitare.

Antrepozitul fiscal de depozitare este locul unde sunt depozitate produsele accizabile. Locul respectiv trebuie să fie strict delimitat - acces propriu, împrejmuit, iar activitatea ce se desfășoară în antrepozitul fiscal trebuie să fie independentă de alte activități desfășurate de societate.

Autorizarea antrepozitului fiscal de depozitare se realizează de autoritatea fiscală competentă cu îndeplinirea condițiilor de autorizarea prevăzute la art.180

și art.181 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

ART. 181

“ Autorizarea ca antrepozit fiscal

[...]

(2) Autorizația va conține următoarele:

a) elementele de identificare ale antrepozitarului autorizat;

b) descrierea și amplasarea locului antrepozitului fiscal;

c) tipul produselor accizabile și natura activității;

d) capacitatea maximă de depozitare, în cazul antrepozitelor fiscale utilizate numai pentru operațiuni de depozitare; [...]”

Totodată, art.183 alin.1) lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“ART. 183

Obligațiile antrepozitarului autorizat

Orice antrepozitar autorizat are obligația de a îndeplini următoarele cerințe:

[...]

i) să înștiințeze autoritățile fiscale competente cu privire la orice extindere sau modificare propusă a structurii antrepozitului fiscal, precum și a modului de operare în acesta [...]”.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și actele existente la dosar se reține că transferul între antrepozitele fiscale de producție proprii a produselor accizabile marcate (țigarete) a fost efectuată în baza avizelor de însoțire a mărfurilor, în același timp produsele accizabile marcate, cu acciză plătită, continuând să fie depozitate în antrepozitele fiscale de producție, autoritatea fiscală competentă nefiind anunțată cu privire la desfășurarea activității de depozitare în antrepozitele fiscale de producție.

În cauză sunt incidente și dispozițiile art.192 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

“ (1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în .X..

(2) *Un produs accizabil este eliberat pentru consum în .X., în condițiile prevăzute la [art. 166](#)*”.

În acest sens, art.166 alin.(1) din actul normativ mai sus menționat, stipulează că:

“Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) orice ieșire a produselor accizabile din regimul suspensiv;

b) orice producție de produse accizabile în afara regimului suspensiv;

[...]

d) utilizarea de produse accizabile în interiorul antrepozitului fiscal, altfel decât ca materie primă;

e) orice deținere în afara regimului suspensiv a produselor accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare, în conformitate cu prezentul titlu”.

Având în vedere actele existente la dosar și dispozițiile legale precizate mai sus, se reține că prin transferul produselor accizabile între antrepozitele fiscale de producție, aparținând antrepozitarului autorizat, a avut loc, în fapt, o întrerupere a regimului suspensiv prin scoaterea acestora din antrepozit fiscal chiar dacă a fost urmată de introducerea produselor accizabile într-un alt antrepozit fiscal de producție, aparținând aceluiași antrepozitar, ulterior fiind eliberate în consum către terți.

Deplasarea produselor accizabile dintr-un antrepozit fiscal de producție către alt antrepozit fiscal de producție aparținând aceleiași societății echivalează cu scoaterea din regimul suspensiv al produselor respective.

În acest sens, este și adresa nr..X./14.02.2006 emisă de Direcția generală legislație impozite indirecte, fila 65 din dosarul cauzei, la solicitarea **S.C ".X." SA**, de unde rezultă următoarele:

*“În cazul produselor supuse marcării, acestea nu pot fi depozitate în antrepozitul fiscal de depozitare. **Potrivit prevederilor legale pot fi depozitate în antrepozitul fiscal de producție numai cantitățile de produse marcate rezultate din procesul de producție și care nu au ieșit din regimul suspensiv de plata accizelor.** Eliberarea pentru consum reprezintă orice ieșire a produselor accizabile din regimul suspensiv, care în cazul produselor supuse marcării coincide cu ieșirea produselor din antrepozitul fiscal de producție.*

Prin urmare, transferul țigaretelor, ca produse finite marcate, între cele trei antrepozite fiscale de producție, nu se poate realiza în regim suspensiv de plata accizelor”.

Față de cele arătate mai sus, se reține că antrepozitarul autorizat nu a respectat datele inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar precum și a obligațiilor antrepozitarului autorizat și nici nu a putut prezenta organelor de control vamal, evidențe, documente din care să rezulte faptul că unele din produsele livrate terților erau cu acciză plătită.

În consecință, se reține că în mod legal, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatarii accize în sumă de .X. lei aferente perioadei 01.01.2005 -31.12.2006, pentru diferența constatată între totalul livrărilor lunare către terți și declarația de accize aferentă.

Referitor la motivația contestatoarei că *“organul de control a solicitat să plătească de două ori accizele aferente produselor transferate între sucursale, o dată de sucursala expeditoare și încă odată de sucursala primitoare, ale aceleiași persoană juridică”*, aceasta nu are relevanță și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât deplasarea produselor accizabile din antrepozitele fiscale de producție a fost realizată între sucursale fără respectarea obligațiilor antrepozitarului prevăzute la art.183 alin.(1), lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus, privitor la înștiințarea autorităților fiscale competente despre modificarea modului de operare în antrepozitul fiscal, astfel că pentru fiecare eliberare în consum societatea a fost impusă impozitării, chiar dacă în avizele de însoțire a marfurilor utilizate la transferul țigaretelor între sucursale a fost înscrisă acciza.

Față de cele arătate mai sus, potrivit dispozițiilor 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) 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, *“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”*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând accize.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei, din care majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente accizelor în

sumă de .X. lei, se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul. Deci conform principiului de drept *accessorium sequitur principare*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut că datorat debitul în suma de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiată și pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei accize;**
- **.X. lei majorări de întârziere aferente accizelor;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente accizelor,**

cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează accize pentru tutunul brut prelucrat la Sucursala Fabrica de Țigarete .X. .X. în baza unor contracte încheiate cu beneficiari, pentru obținerea amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată, în condițiile în care pentru locul respectiv de producție, S.C ".X." SA, nu deținea autorizație de antrepozit fiscal pentru producerea ori deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei, întrucât la Sucursala Fabrica de Țigarete .X. .X. aparținând **S.C ".X." SA**, în baza unor contracte încheiate cu diverși beneficiari, din prelucrarea tutunului brut, s-au produs și vândut diverse cantități de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată, fără a deține autorizație de antrepozit fiscal pentru producerea ori deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor.

Astfel, s-a constatat că în cursul anilor 2005 - 2007 **S.C ".X." SA** a efectuat, în afara antrepozitelor fiscale autorizate, la Sucursala Fabrica de Țigarete .X. .X., procesarea primară a tutunului frunză și/sau strips, în vederea obținerii

amestecului de tutun tăiat cu nervură expandată, fiind încheiate următoarele contracte:

- Contractul nr..X./28.05.2004 încheiat cu S.C .X. .X. SRL, având ca obiect “tăierea, procesarea unei cantități de 1200 tone/an de blend de tutun format pus la dispoziție de beneficiar și destinat exportului”.

- Contractul nr..X./12.09.2006 încheiat cu S.C .X. .X. .X. SRL, având ca obiect “tăierea, procesarea în faza primară a tutunului frunza și/sau strips și amestecarea cu nervuri de tutun în vederea obținerii de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată”, iar prin Anexa nr..X./04.05.2007 la contract, a fost modificat locul în care se va procesa tutunul și anume de la Fabrica de țigarete .X. la Fabrica de țigarete .X. .X..

- Contractul de prelucrare în LOHN nr..X./04.07.2005 încheiat cu S.C .X. SRL, cu sediul în .X. din Italia, având ca obiect “prelucrarea în lohn la Fabrica de țigarete .X. .X. cu materiile prime, ingredientele și materialele auxiliare puse la dispoziție de către beneficiar pentru obținerea unei cantități de circa 150 tone/lună de amestec de tutun tăiat cu sau fără nervură expandată”.

- Contractul nr..X./10.10.2003 încheiat cu S.C .X. SRL, având ca obiect “prelucrarea/procesarea în faza primară a tutunului frunza și/sau strips în vederea obținerii unui amestec de tutun tăiat cu sau fără nervură expandată”.

- Contractul nr..X./04.05.2007 încheiat cu S.C .X. SRL, având ca obiect “comercializarea de blend de tutun tăiat în conformitate cu mostra acceptată de cumpărător “

În drept, în speță sunt aplicabile dispozițiile art.168 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal.

Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită”, coroborat cu art.166 alin.(1) lit.b) din același act normativ, menționat mai sus, unde se precizează:

“Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

[...]

b) orice producție, inclusiv ocazională, a produselor accizabile în afara regimului suspensiv“.

Din actele existente la dosarul cauzei s-a constatat că **S.C ".X." SA** prin Sucursala Fabrica de Țigarete .X. .X., a produs și vândut din prelucrarea tutunului brut frunză și/sau strips în baza unor contracte încheiate cu diverși beneficiari, diverse cantități de amestec de tutun tăiat cu nervură expandată, fără a deține autorizație de antrepozit fiscal pentru producerea ori deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor.

În consecință, în mod legal organele de control au stabilit în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei, motiv pentru care potrivit dispozițiilor 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) 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, *“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”,* contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile în sumă de X lei, din care majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente accizelor în sumă de .X. lei, se retine ca acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul. Deci conform principiului de drept *accessorium sequitur principare*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în suma de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de X lei, contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiată și pentru aceste capete de cerere.

3. Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere;
- .X. lei penalități de întârziere,

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru produsul “tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete” obținut din procesarea tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție ale antrepozitarului autorizat S.C ".X." SA și eliberat în consum către beneficiari care nu aveau calitatea de antrepozitari autorizați.

În fapt, din actele existente la dosarul cauzei, se reține că **S.C ".X." SA** a realizat în perioada 2005 -2007 în antrepozitele fiscale Sucursala Fabrica de Țigarete .X. și Sucursala Fabrica de Țigarete .X., în regim suspensiv de la plata accizelor, procesarea primară (umezire, laminare, tăiere, expandare și aromatizare) a tutunului brut (strips și nervură brută) și eliberarea în consum, respectiv livrarea către beneficiari care nu aveau calitatea de antrepozitari autorizați.

Conform autorizațiilor de antrepozit fiscal nr.RO .X./15.12.2003 și nr.RO .X./15.12.2003 pentru Sucursala Fabrica de Țigarete .X., respectiv Sucursala Fabrica de Țigarete .X., produsele accizabile autorizate a se realiza în antrepozitele fiscale au fost: “T2 – Țigarete”.

La verificarea efectuată, s-a constatat deplasarea tutunului procesat, respectiv a nervurii prelucrate către diverși beneficiari fără documentul administrativ de însoțire a marfurilor (DAI).

În acest sens, este procesul verbal nr..X./23.04.2010 întocmit de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. la S.C .X. .X. .X. SA unde s-a constatat recepția tutunului procesat și deplasarea acestuia fără documentul administrativ de însoțire.

Referitor la S.C .X. .X. .X. SA s-a mai constatat că a fost autorizată ca Antrepozit fiscal de producție în baza Autorizației nr..X. /15.12.2003, dar prin Decizia nr..X./22.07.2005 emisă de Comisia pentru Autorizarea Antrepozitelor Fiscale și a Importatorilor de Produse Accizabile Supuse Marcării a fost revocată autorizația respectivă, revocare rămasă definitivă prin Decizia nr..X./11.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Din declarația reprezentantului legal al S.C .X. .X. .X. SA, anexa nr.19 la actul atacat, reiese că *“tutunul procesat la Sucursala Fabrica de Țigarete .X. în baza contractului de procesare nr..X./24.06.2005, după recepția acestuia a intrat în procesul de fabricare a țigaretelor, fără a suferi alte prelucrări suplimentare”*.

Având în vedere prevederile art.166 alin.1) lit.a), art.189 alin.1) și art.192 alin.1), alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control vamal au calculat în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, art.162 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că: *“ Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau import:...*

f) tutun prelucrat.”

Conform art.174 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“În înțelesul prezentului titlu, **tutun prelucrat** reprezintă:*

a) țigarete;

b) țigări și țigări de foi;

c) tutun de fumat: 1. tutun de fumat fin tăiat, destinat rulării în țigarete

2. alte tutunuri de fumat.

Totodată, art.174 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că: “Se consideră tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete:...b) tutunul de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățimea mai mare de 1 mm, dacă tutunul de fumat este vândut sau destinat vânzării pentru rularea țigaretelor”.

Potrivit art.163 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ În înțelesul prezentului titlu, se vor folosi următoarele definiții:

a) produsele accizabile sunt produsele prevăzute la art.162;

b) producția de produse accizabile reprezintă orice operațiune prin care aceste produse sunt fabricate, procesate sau modificate sub orice formă;

[...]

h) codul NC reprezintă poziția tarifară, subpoziția tarifară sau codul tarifar conform Nomenclaturii Combinate din Tariful Vamal de Import al României valabil în anul 2004”.

Conform Manualului de procedură al fabricării țigaretelor, “Fluxul tehnologic de producere a țigaretelor cuprinde următoarele etape principale: **faza primară** de producere a blendului de tutun strips, sosare, umezire, condiționare, tăiere, aromatizare a amestecului **și faza secundară** de confecționare –ambalare în pachete și cartușe a țigaretelor”

I. Faza primară cuprinde două subfaze:

1.1 Preparare tutun

“ Pentru a putea fi folosit la confecționarea țigaretelor tutunul sosat umezit este supus operației de tăiere sub formă de fire, ce au lățimi sub 1mm specifice fiecărui tip de țigarete. Apoi tutunul se amestecă cu nervurile prelucrate – expandate într-o linie tehnologică”.

1.2 Preparare nervură expandată

“ Introducerea nervurilor expandate în blendul de tutun are ca scop reducerea tăriei și reglarea conținutului de gudron, nicotină și monoxid de carbon din fumul de țigară.

Linia de nervuri este compusă dintr-o succesiune de instalații care permit transformarea lor într-o masă cu aspect identic cu cel al tutunului tăiat obținut din foi sau strips. Nervura brută este umezită - condiționată 6 ore pentru uniformizare –laminată-tăiată-expandată-uscată și apoi depozitată.

....În final **blendul astfel format (tutun tăiat și nervură expandată)** se supune operației de aromatizare. Aromele sunt amestecuri de substanțe naturale, identic naturale și sintetice care se folosesc la tratarea tutunurilor în vederea îmbunătățirii caracteristicilor de gust și aromă ale acestora. Prin tratarea tutunurilor cu aceste produse se obține o ameliorare a gustului cât și amplificarea aromei naturale. După staționare în siloz tutunul tăiat este apt de a fi utilizat la confecționarea țigaretelor “.

Din actele existente la dosar reiese că în urma prelucrării primare a tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție ale antrepozitarului autorizat **S.C ".X." SA** a rezultat un amestec de tutun tăiat și nervură expandată.

Potrivit art.183 alin.1) lit.i ^1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Obligațiile antrepozitarului autorizat [...]

i ^1 să înștiințeze autoritatea fiscală competentă despre orice modificare adusă datelor inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar, în termen de 15 de zile de la data înregistrării modificării. ”

Prin urmare, se reține că **S.C ".X." SA** avea obligația să anunțe organul fiscal competent despre realizarea în antrepozitele fiscale de producție **și alte produse în regim suspensiv de la plata accizelor**, respectiv tutun de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ca au o lățime mai mare de un 1 mm, dacă tutunul de fumat este vândut sau destinat vânzării pentru rularea țigaretelor.

În acest sens, art.163 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“ c) antrepozitul fiscal este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu și de norme”.

Din adresa nr..X./TFN/05.07.2010 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal la solicitarea Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. privind încadrarea tarifară pentru tutunul tăiat rezultat în baza contractelor de procesare, reiese că: *”2403.10 Tutun nearomatizat decupat, constituit din foi de tutun fermentate și desprinse de pe tulpină, care au fost decupate în fâșii fine cu lățimea de aproximativ 1 mm și cu o lungime maximă de 4 cm.*

Tutunul pentru fumat este tutun tăiat și din Notele explicative la Nomenclatura combinată aferente subpozițiilor 2403.10.10 și 2403.10.90 “se clasifică la aceste subpoziții tutunul tăiat (cut țigaretare rag) utilizat pentru fabricarea țigaretelor” .

În consecință, din cele prezentate mai sus se reține că amestecul de tutun tăiat cu nervură expandată, obținut în urma prelucrării primare a tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție ale antrepozitarului autorizat S.C .X.SA, în regim suspensiv de la plata accizelor, a fost eliberat în consum fără calcularea accizei ca obligație de plată în documentele de livrare către terți, și fără întocmirea documentului administrativ de însoțire către alte antrepozite fiscale.

Conform art.166 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv”.

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și actele normative invocate se reține că în mod legal organele de control vamal au calculat în sarcina contestatarii accize în cuantum de .X. lei aferente produselor realizate din procesarea tutunului brut în antrepozitele fiscale de producție .X. și .X., eliberate în consum pentru diverși beneficiari care nu au calitatea de antrepozitari autorizați și fără întocmirea documentului administrativ de însoțire a mărfurilor, regimul suspensiv de la plata accizelor nefiind aplicabil, societatea nefiind autorizată pentru obținerea altor produse accizabile în antrepozitele sale de producție decât pentru produsul accizabil “T2 –Tigarete”.

Față de cele arătate mai sus, în conformitate cu 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) 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, “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*”, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând accize.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei, din care majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente accizelor în sumă de .X. lei, se reține ca acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul. Deci conform principiului de drept *accessorium sequitur principare*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut ca datorat debitul în suma de .X. lei, contestația datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei accize;**
- **.X. lei majorări de întârziere;**

- **.X. lei penalități de întârziere,**

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru nervura prelucrată și tutunul procesat în antrepozitele fiscale din .X., respectiv .X., eliberate în consum pentru antrepozitul din .X..

În fapt, din actele existente la dosar se reține că **S.C ".X." SA** a prelucrat pentru antrepozitul Sucursala Fabrica de țigarete .X., nervură în vederea amestecului cu tutunul tăiat necesar pentru obținerea țigaretelor.

Din verificările efectuate, s-a constatat deplasarea nervurii prelucrate, respectiv a tutunului procesat prelucrat fără documentul administrativ de însoțire a mărfurilor .

Prin Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 organele de control vamal au stabilit în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei în temeiul art.162, lit. f), art.166 alin.1) lit.a), art.174 alin.1), alin.5) și art.192 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize au fost calculate în sarcina contestatarei majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, art.166 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv”.

Totodată, art.187 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“ (1) Deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv este permisă numai atunci când sunt însoțite de documentul administrativ de însoțire... ”.

De asemenea, art.189 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ Obligația de plată a accizelor pe durata deplasării

(1) În cazul oricărei abateri de la cerințele prevăzute la [art. 186](#) - 188, acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil”.

Având în vedere actele existente la dosar și dispozițiile legale citate mai sus se reține că în mod legal organele de control vamal au stabilit în sarcina contestatarii accize în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, motiv pentru care în conformitate cu 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) 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, “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*”, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

5. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei accize;**

- **.X. lei majorări de întârziere aferente accizelor, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să plătească accize pentru tutunul brut comercializat către alți operatori economici fără a deține în acest sens autorizație eliberată de către autoritatea fiscală competentă.**

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 au fost calculate în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei întrucât **S.C ".X." SA** a comercializat tutun brut fără a avea Autorizație eliberată de către autoritatea fiscală teritorială în acest scop, așa cum prevăd

dispozițiile pct.4 ^2.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Activitatea de comercializare a tutunului brut sau parțial prelucrat nu a fost menționată în autorizația de antrepozit fiscal a antrepozitarului **S.C ".X." SA**, fiind o activitate distinctă de cea a antrepozitarului autorizat.

Astfel, referitor la Contractul nr.X/2007 încheiat între **S.C ".X." SA**, în calitate de vânzător și .X. .X. .X. Italia, în calitate de cumpărător, s-a reținut că **S.C ".X." SA** a comercializat tutun brut în cantitate de .X. kg, pentru care a fost emisă factura fiscală seria GLXT nr..X./28.03.2008, înregistrată în jurnalul de vânzări și decontul lunar de TVA la rubrica "Livrări intracomunitare de bunuri", aferente lunii martie 2008.

Aferent cantității de .X. kg tutun brut comercializat, au fost calculate accize în sumă de .X. lei în temeiul art.192 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la Comanda nr.12/2007 încheiată între **S.C ".X." SA**, în calitate de vânzător și .X. VIA S..X. 52 Italia, în calitate de cumpărător, s-a reținut că **S.C ".X." SA** a comercializat tutun brut în cantitate de .X. kg pentru care a fost emisă factura fiscală nr..X./24.01.2008.

Pentru cantitatea de .X. kg tutun brut comercializat au fost calculate accize în sumă de .X. lei.

Referitor la Contractul de vânzare-cumpărare nr..X. încheiat la data de 30.11.2007 între **S.C ".X." SA** și S.C .X. SRL Italia, Perugia, s-a reținut că transmiterea dreptului de proprietate a cantității de .X.00 tone tutun brut neprelucrat stabilită prin Convenția de dare în plată nr..X./25.11.2008 a avut loc prin încheierea Procesului verbal de predare primire nr..X./26.11.2008, fără să fie emise facturi și avize de expediție, fiind încălcate prevederile art.155 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a reținut că în fapt a avut loc o livrare intracomunitară de bunuri.

Aferent cantității de .X.00 tone tutun brut neprelucrat livrat către S.C .X. SRL Italia, Perugia, prin transmiterea dreptului de proprietate asupra produselor în baza Convenției de dare în plată nr..X./25.11.2008, au fost calculate accize în sumă de .X. lei.

Pentru debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize au fost calculate în sarcina contestatarei majorări de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.115 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, dispozițiile art.174 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“(4) Se consideră tutun de fumat:

a) tutunul tăiat sau fărâmițat într-un alt mod, răsucit sau presat în bucăți, și care poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară”.

Totodată, dispozițiile pct.4 ^2.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.174 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“(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.

(2) Procedura de eliberare a autorizației prevăzute la alin. (1) pct. 1 se va stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, coroborat cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.800/2008 pentru aprobarea modelului cererii de autorizare ca operator economic comerciant de tutun brut și /sau tutun parțial prelucrat, al autorizației de operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat și a instrucțiunilor privind procedura de soluționare a cererii de autorizare a operatorilor economici care doresc să comercializeze tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat, unde se precizează:

“ART. 1

Se aprobă modelul și conținutul formularului "Cerere de autorizare ca operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat", prevăzut în [anexa nr. 1](#).

ART. 2

Se aprobă modelul și conținutul formularului "Autorizație de operator economic comerciant de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat", prevăzut în [anexa nr. 2](#).

ART. 3

Se aprobă instrucțiunile privind procedura de soluționare a cererii de autorizare a operatorilor economici care doresc să comercializeze tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat, prevăzute în [anexa nr. 3](#)“.

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus se reține că **S.C ".X." SA** putea să comercializeze tutunul brut numai în baza unei autorizații eliberată de autoritatea fiscală competenă în acest scop.

Totodată, comercializarea tutunului brut trebuia să se realizeze către un operator economic comerciant deținător al unei autorizații prevăzute la pct. 1 din actul normativ menționat sau către un antrepozit fiscal din domeniul tutunului prelucrat.

Din actele existente la dosar se reține că societatea nu deținea autorizație pentru comercializarea tutunului brut, în autorizația de antrepozit fiscal a antrepozitarului **S.C ".X." SA** nu era prevăzută o astfel de activitate.

În consecință, se reține că activitatea de comercializare a tutunului brut sau parțial prelucrat este o activitate distinctă de cea a antrepozitarului autorizat, iar potrivit prevederilor pct.4 ^2.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **S.C ".X." SA** avea obligația obținerii autorizației ca operator economic de tutun brut și/sau tutun parțial prelucrat.

Transferul dreptului de proprietate a cantității de .X.00 tone tutun brut în baza Convenției de dare în plată nr..X./25.11.2008, având ca obiect stingerea obligației în sumă de X euro pe care **S.C ".X." SA** o avea față de .X. SRL Italia, reprezintă în fapt o livrare intracomunitară de bunuri, ceea ce determină calculul accizelor aferent acestei operațiuni.

În ceea ce privește motivația contestatoarei că *“obținerea unei astfel de autorizații este necesară numai în cazul agenților economici care desfășoară o astfel de activitate de comercializare a tutunului, ca activitate distinctă de cea a a antrepozitarului autorizat, situație în care nu se încadrează S.C ".X." SA, întrucât deține autorizație de antrepozitar autorizat, cu antrepozit fiscal, X/15.12.2003, valabilă de la data de 01.01.2007, în domeniul produselor din tutun”*, se reține că aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece golește de conținut dispozițiile pct.4 ^2.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.174 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele precizate mai sus, se reține că în mod legal prin Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 organele de control vamal au calculat în sarcina contestatarii accize în sumă de .X. lei în temeiul art.192 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *“Un produs accizabil este eliberat pentru consum în .X., în condițiile prevăzute la [art. 166](#)”*

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul a obligațiilor suplimentare sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile pentru care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul de

zile de întârziere și cota de accesorii aplicată, contestația se va respinge ca neîntemeiată.

Pe cale de consecință, având în vedere dispozițiile 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) 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 "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*", urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor.

6. Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- **.X. lei accize;**
- **.X. lei majorări de întârziere aferente accizelor, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru produsele aflate în stoc la data revocării autorizației de antrepozit fiscal nr.RO X pentru antrepozitul S.C ".X." SA - Sucursala Fabrica de țigarete .X..**

În fapt, se reține că prin adresa nr..X./09.03.2007, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011, pag.9, alin.2, alin.3, antrepozitarul autorizat **S.C ".X." SA** a înștiințat Direcția generală de administrare a marilor contribuabili intenția de a renunța la antrepozitul fiscal din .X..

Prin Decizia nr..X./17.12.2007 Comisia pentru Autorizare a Operatorilor de Produse Supuse Accizelor Armonizate decide revocarea autorizației nr.RO .X. pentru antrepozitul S.C ".X." SA - Sucursala Fabrica de țigarete .X., necontestată de societate, așa cum reiese din adresa nr..X./07.12.2011 emisă

de Direcția Generală Management al Domeniilor Reglementate Specific din Ministerul Finanțelor Publice.

Prin procesul verbal nr..X./07.06.2010, fila 15 din dosarul cauzei, întocmit de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., s-a constatat în evidența primară la Fabrica de țigarete .X., următoarele stocuri de materii prime:

- .X. kg nervuri tutun;
- .X. kg tutun amestec prelucrat (deteriorat);
- X kg amestec prelucrat nervuri R1și R2 (deteriorat).

Prin urmare, prin Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 au fost calculate în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei pentru cantitatea de .X. kg tutun amestec prelucrat cât și pentru cantitatea de 86 kg amestec prelucrat nervuri R1 și R2 (deteriorat), existentă în stoc la Sucursala Fabrica de țigarete .X. la data revocării Autorizației de antrepozit fiscal.

Aferent debitului în sumă de .X. lei reprezentând accize au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, dispozițiile art.192 alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“În cazul unui produs accizabil, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care se revocă ori se anulează autorizația, acciza devine exigibilă la data comunicării revocării sau anulării autorizației pentru produsele accizabile ce pot fi eliberate pentru consum”, coroborat cu pct.17 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

“În toate situațiile prevăzute la [art. 192](#) alin. (3), (5), (6) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acciza se plătește în termen de 5 zile de la data la care a devenit exigibilă”.

Având în vedere prevederile legale incidente speței, mai sus invocate rezultă că în situația revocării autorizației de antrepozit fiscal, pentru stocurile de produse accizabile pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, aceasta

devine exigibilă la data revocării autorizației, urmând a fi platită în 5 zile de la data exigibilității.

Totodată, prin revocarea autorizației de antrepozit fiscal regimul suspensiv de la plata accizelor nu mai poate fi menținut, astfel că la data revocării autorizației intervine exigibilitatea accizelor aferente produselor accizabile deținute în stoc.

În consecință, față de cele precizate mai sus, se reține că societatea avea posibilitatea să transfere stocurile de produse către un alt antrepozit fiscal din cadrul **S.C ".X." SA**, cu autorizație valabilă, sub supraveghere fiscală, la data revocării autorizației.

Mai mult, potrivit art.165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum", care potrivit art.166 lit.e din același act normativ, eliberarea pentru consum reprezintă "orice deținere în afara regimului suspensiv a produselor accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare", situație care se circumscrie speței de față, având în vedere revocarea autorizației de antrepozit fiscal.

Cum societatea a păstrat la Sucursala Fabrica de țigarete .X. în stoc produsele accizabile, în mod legal organele vamale au obligat societatea la plata accizelor aferente stocului de produse deținute în afara regimului suspensiv, respectiv fără autorizație de antrepozit fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, motivațiile contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, motiv pentru care în conformitate cu 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) 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, "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 contestația societății ca neîntemeiată pentru suma de 395.670 lei reprezentând accize și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente accizelor, conform principiului *accessorium sequitur principale*.

7.Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor,

cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize în sumă de .X. lei pentru diferența de țigarete constatată la inventarierea stocului de țigarete confiscate și predate spre distrugere Sucursalei Fabrica de țigarete .X. .X., aparținând antrepozitarului S.C ".X." SA.

În fapt, se reține că prin Nota de constatare nr..X./14.06.2010, fila 14 din dosarul cauzei, întocmită de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în urma inventarierii stocului de țigarete confiscate și predate spre distrugere antrepozitarului autorizat, respectiv **S.C ".X." SA** – Fabrica de țigarete .X. .X., s-au constatat diferențe de țigarete între stocul scriptic și cel factual în cuantum de X pachete țigarete confiscate și predate spre distrugere societății contestatoare, din care:

- .X. pachete țigarete marca "X",
- X pachet țigarete .X.;
- X pachete țigarete X;
- X pachete țigarete X;
- X pachete țigarete X, motiv pentru care prin Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 organele de control vamal au stabilit în sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei în temeiul art.165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru suma de .X. lei reprezentând accize au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, art.165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, precizează că:

“ART. 165*)

Exigibilitatea

*Acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau **când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile**”, coroborat cu art.192 alin.(3) din același act normativ, unde se stipulează:*

ART. 192*)

Momentul exigibilității accizelor

[...]

(3) În cazul pierderilor sau lipsurilor, acciza pentru un produs accizabil devine exigibilă la data când se constată o pierdere sau o lipsă a produsului accizabil.

Având în vedere actele existente la dosar se reține că în mod legal organele de control vamal au calculat în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei pentru diferența de țigarete constatată lipsă în cuantum de X pachete țigarete confiscate și predate spre distrugere antrepozitarului autorizat **S.C ".X." SA** – Fabrica de țigarete .X. .X..

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei, se retine ca acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul. Deci conform principiului de drept *accessorium sequitur principare*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în suma de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Referitor la susținerea contestatoarei că pachetele de țigarete confiscate și predate spre distrugere **S.C ".X." SA**, pentru care organul de control a calculat accize nu au fost eliberate în consum și nu aparțineau societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât antrepozitarului **S.C ".X." SA** avea obligația depozitării și asigurarea integrității stocurilor primite în vederea distrugerii până în momentul distrugerii acestora.

Față de cele reținute mai sus, având în vedere dispozițiile 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)

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 "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*", urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de 738.018 lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în temeiul art.216, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.(a) 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, republicată. se:

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C ".X." SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei accesorii aferente accizelor.

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

DIRECTOR GENERAL,

X

www.anaf.ro