



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrație Fiscală
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. 113 / 2014

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.R.L.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția
Națională de Administrație Fiscală

înregistrată sub nr.907531/20.09.2011 și reînregistrată sub
nr.920139/29.01.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.X/29.01.2014, asupra faptului că Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia civilă nr..X./2014, irevocabilă, a admis recursul declarat de **S.C. .X. S.R.L.**, a anulat Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a obligat Agenția Națională de Administrație Fiscală să soluționeze pe fond contestația administrativă.

Prin Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția .X. care are ca obiect suma totală de **.X. lei** din care:

- suma de .X. lei reprezintă accize
- suma de .X. reprezintă accesorii aferente accizelor,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

S.C. .X. S.R.L. a atacat Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor la Curtea de Apel .X.- Secția a .X. Contencios Administrativ și Fiscal care, prin Sentința civilă nr..X./2012 pronunțată în dosarul civil nr. .X.2012, a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de societate împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Prin Decizia nr..X./2014, irevocabilă, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Sentinței civile nr..X./28.05.2012 pronunțată în dosarul civil nr.1001/2/2012 de Curtea de Apel .X. – Sectia a .X. Contencios Administrativ si Fiscal, astfel: a modificat în parte sentința atacată, în sensul că a admis în parte acțiunea formulată de societate, a anulat Decizia nr..X./2011 emisa de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a obligat Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze pe fond contestația administrativă.

Având în vedere soluționarea definitivă a laturii penale și constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.214 alin.(3) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor urmează să procedeze la reluarea soluționării pe fond a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția .X. pentru suma totală de **.X. lei.**

I.Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția .X., precizând următoarele:

Referitor la factura fiscală nr..X./2006

S.C. .X. S.R.L. susține că încadrarea juridică a tutunului tăiat care face obiectul facturii nr..X./2006 de către organele vamale este eronată întrucât societatea nu a achiziționat decât tutun tăiat destinat rulării în țigarete folosit ca materie primă, așa cum și stocul de tutun aflat în gestiunea societății este materie primă.

De asemenea, societatea afirmă că organele vamale fac referire la texte de lege ce nu erau în vigoare la data de 18.08.2006, data emiterii facturii nr..X. și livrării tutunului, aplicând prevederile Legii nr.343/17.07.2006 care a modificat Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificări care intrau în vigoare abia la data de 01.01.2007.

Astfel, societatea arată că organele de control încadrează în mod „eronat și abuziv” produsul “tutun tăiat” care reprezintă materie primă pentru realizarea industrială a țigaretelor, așa cum este înscris în factura fiscală nr..X./2006, la “tutun de fumat tăiat destinat rulării în țigaretete” care reprezintă produs finit.

Contestatoarea susține ca acest “tutun tăiat”, care reprezintă materie primă, nu era purtător de accize la data când societatea a emis factura nr..X./2006, neavând regimul special al produselor accizabile, iar în anexa privind produsele accizabile în vigoare la data de 18.08.2006, poziția “alte tutunuri de fumat” lipsește, aceasta fiind introdusă prin Legea nr.343/17.07.2006 începând cu data de 01.01.2007.

Astel, societatea reiterează faptul că acest tip de tutun devine produs accizabil, începând cu data de 01.01.2007, iar pe parcursul anului 2006 produsul lipsește din cuprinsul anexei privind nivelul accizelor.

În ceea ce privește încadrarea tarifară a tutunului societatea menționează că pe toată perioada verificată tutunul a fost încadrat la aceeași poziție, respectiv .X..

În concluzie, societatea susține că din documentele puse la dispoziția echipei de control reiese fără tăgadă că toate achizițiile de tutun reprezintă materie primă care la data emiterii facturii nr..X./2006 avea regim comun cu orice alt material auxiliar utilizat în producția de țigaretete pentru care societatea era autorizată, iar cantitatea înscrisă în factură se prezenta vrac în cutii de .X. kg astfel că nu se putea comercializa către consumator direct din cutie, neambalat în pachete, această operațiune putând fi desfășurată într-un antrepozit fiscal și supusă marcării cu timbre, or societatea a achiziționat doar marcaje pentru țigaretete, nu și pentru tutun de fumat.

În consecință, societatea consideră că nu datorează suma de .X. lei din care accize în cuantum de .X. lei și accesorii aferente accizelor în sumă de .X. lei stabilite în sarcina de organele vamale prin decizia de impunere contestată.

Referitor la deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal

S.C. .X. S.R.L. precizează că este autorizată ca antrepozit fiscal începând cu anul 2005, la adresa situată în județul .X., localitatea .X., strada .X., nr..X..

Ulterior, ca urmare a încheierii activității proprietarului S.C. .X. S.R.L., la aceeași adresă, societatea a extins spațiul luat în folosință cu titlu gratuit, la întreaga hală pe care această societate o deținea în strada .X., așa cum este individualizată în contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2004.

În ceea ce privește constatările cuprinse în Procesul verbal nr..X./2010 în sensul că o cantitate de .X. kg tutun a fost depozitată *“pe durata controlului”* într-o clădire aflată în vecinătatea antrepozitului fiscal, contestatoarea motivează că a depus la dosarul de reautorizare din anul 2009, actul adițional din care rezultă că spațiul destinat antrepozitului fiscal a fost extins și asupra unei construcții de .X. mp pe care S.C. .X. S.R.L. avea dreptul să o subînchirieze în baza unui contract de comodat încheiat în data de .X./2004.

Contestatoarea susține că la data controlului, respectiv 07.12.2010, în depozitul nr..X. cu suprafața de .X. mp se afla depozitată cantitatea de .X. kg tutun, incintă situată în antrepozitul fiscal, fapt dovedit și de actul adițional la contractul de comodat încheiat la data de .X.2006 și aflat la dosarul de reautorizare la Direcția .X. și care a fost înaintat echipei de control, dar aceasta nu a reținut acest document în cuprinsul raportului final.

Mai mult decât atât, societatea susține că autorizația prevede că antrepozitul fiscal este situat la adresa din județul .X., localitatea .X., strada .X., nr..X., fără să existe nicio condiționare privind halele de producție, mărimea suprafețelor acestora sau poziționarea lor.

Referitor la cantitățile de tutun tăiat destinat rulării în țigarete despre care echipa de control *“eronat”* a constatat că sunt deținute în afara antrepozitului fiscal, societatea precizează că începând cu anul 2009 autorizația a fost extinsă și pentru codul .X.tutun tăiat destinat rulării în țigarete-materie primă. Astfel, la data efectuării controlului, stocul scriptic și factual de tutun tăiat al societății era de .X. kg, iar la data întocmirii contestației, stocul de tutun tăiat al societății era de .X. kg, din care cantitatea de .X. kg este indisponibilizată, conform procesului verbal de custodie nr..X./2011.

Contestatoarea consideră abuzivă și netemeinică măsura organelor de control întrucât materia primă a fost achiziționată în prezența autorității vamale, a fost evidențiată lunar în anexele pe care le-a depus atât la Ministerul Finanțelor Publice cât și la Direcția .X., a fost înregistrată în contabilitate, a fost depozitată la adresa antrepozitului fiscal din județul .X., localitatea .X., strada

.X., nr..X., iar pentru cantitățile de tutun utilizate în procesul de producție s-au achitat accizele către statul român.

Astfel, societatea contestă accizele și accesoriile aferente accizelor în sumă de .X. lei motivând că întreaga cantitate de .X. kg tutun tăiat destinat rulării în țigarete nu a fost deținută în afara unui regim suspensiv de accize, prin urmare nu există îndeplinită condiția exigibilității accizelor deoarece această cantitate nu a fost eliberată în consum nici până la data redactării contestației.

Referitor la activitatea de producție

S.C. .X. S.R.L. susține că în baza Procesului verbal nr..X./2010 organele de control au ridicat din hala de producție .X. de pachete țigarete din care .X. pachete au fost supuse analizei de laborator în urma căruia a fost emis Certificatul de analiză nr..X./2011 de Laboratorul Vamal .X. în care au fost stabilite valorile de umiditate a tutunului și cantitatea de tutun per țigaretă.

Societatea consideră că valorile rezultate nu sunt reprezentative pentru produsele din producția curentă destinate comercializării argumentând că mașinile de confecționat țigarete au performanțe tehnice reduse, multe din ele necesitând reparații importante.

De asemenea, societatea susține că în urma fiecărei reparații, utilajele necesită o perioadă de testare în funcționare, așa explicându-se marcajele cu urme de adeziv și hârtie găsite de echipa de control, care proveneau de pe pachetele rezultate din urma testării utilajelor și care nu erau trimise spre comercializare.

Totodată, societatea menționează că în procesul de producție din materia primă – tutun tăiat, sosat, aromatizat, mașina de confecționat selectează și îndepărtează praf de tutun, cotoare, corpuri străine, denumite generic deșeuri ce nu pot fi folosite la producția de țigarete.

Contestatoarea afirmă că în perioada verificată 01.01.2006-31.01.2011 a produs .X. pachete țigarete (.X. țigarete) utilizând în producție cantitatea de .X. kg tutun tăiat destinat rulării de țigarete și rezultând deșeuri în cantitate de .X. kg, ceea ce duce la un consum efectiv utilizat în producția de țigarete de .X. kg tutun.

Astfel, societatea susține că în cazul de față cantitatea medie de tutun încorporată într-o țigaretă este de .X. grame tutun/țigaretă, iar pierderea medie de tutun în procesul tehnologic este de .X. grame/țigaretă, cantitatea rezultată ca deșeuri, respectiv de .X. kg tutun, încadrându-se în normele tehnice ale utilajelor utilizate în procesul de producție.

De asemenea, societatea precizează că organele vamale în mod eronat au exclus cantitatea de .X. kg reziduuri tutun și care a fost menționată

atât la pct.3 din Procesul verbal încheiat la data de .X./2011, cât și în Nota explicativă a gestionarului spocietății.

În consecință, societatea contestă prejudiciul calculat pentru cantitatea de .X. kg tutun tăiat constatată lipsă de organele vamale care au considerat că există accize exigibile în cuantum de .X. lei, invederând faptul că în procesul tehnologic de fabricare a țigaretelor consumul de tutun este în funcție de numeroși factori printre care calitatea tutunului tăiat, conținutul de praf, cotoare și corpuri străine din tutun, conținutul de tutun și nervură expandată, performanțele tehnice ale utilajelor, calitatea materialelor auxiliare, experiența operatorului, iar analizele efectuate de Laboratorul .X. prin care s-a stabilit cantitatea de tutun conținută într-o țigaretă nu au ținut cont de vechimea utilajelor de producție, de nivelul de umiditate, durata de stocare etc.

Prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, S.C. .X. S.R.L. a dus completări la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vănilor - Direcția .X., precizând următoarele:

Contestatoarea este nemulțumită de modul în care s-a desfășurat inspecția fiscală și de inspectorii vamali care în procesul verbal încheiat în data de .X./2010 au menționat aspecte și fapte neadevărate și au dat dovadă de lipsă de experiență și necunoaștere a procesului de producție de țigaretete, iar în final au propus revocarea autorizației de antrepozit fiscal.

Referitor la factura fiscală nr..X./2006 în baza căreia a vândut cantitatea de .X. kg tutun tăiat către SC .X. SRL, **S.C. .X. S.R.L.** invocă Decizia nr..X./2011 pronunțată în dosarul nr..X./2010 de Înalta Curte de Casație și Justiție și Sentința civilă nr..X./2003 în dosarul nr..X./2004 și care, în opinia societății, reflectă faptul că tutunul tăiat materie primă folosit de către fabricile de confecționat țigaretete nu era accizabil în august 2006.

Referitor la deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal S.C. .X. S.R.L. precizează că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011 au fost preluate constatările din procesul verbal încheiat la data de .X./2010, dată la care societatea se afla în procedură de reautorizare și nu puteau fi luate măsuri împotriva societății, doar se puteau solicita acte și informații de către autoritatea vamală teritorială sau de către Comisia de autorizări.

Referitor la activitatea de producție S.C. .X. S.R.L. susține că organele vamale au ridicat cele .X. pachete țigări din hala de producție unde se efectuau probe întrucât în magazia de produse finite stocul era zero.

De asemenea, societatea precizează că pachetele de țigări au fost ținute timp de 5 luni în biroul inspectorilor vamali, în condiții improprii determinând uscarea tutunului în țigarete, scuturarea și implicit scăderea greutății per țigaretă.

Totodată, societatea susține că utilajele puteau funcționa numai dacă tutunul ar fi avut umiditatea de minim 15%, iar tubul de țigaretă o umplutură de tutun de minim 0,9 g/țigaretă.

II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2011 contestată, emisă de Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale Vămirilor, organele vamale au constatat:

Perioada supusă inspecției fiscale parțiale a cuprins intervalul 01.01.2006 – 31.01.2011.

Referitor la factura fiscală nr..X./2006

S.C. .X. S.R.L. a desfășurat activități de producție de țigarete în baza autorizației de antrepozit fiscal de producție nr..X. valabilă de la data de 20.04.2005.

Organele vamale au constatat, că **S.C. .X. S.R.L.** a vândut o cantitate de .X. kg tutun tăiat către S.C. .X. S.R.L., cu factura fiscală nr..X./2006, fără să evidențieze și să plătească accizele, exigibile la data eliberării în consum, respectiv la momentul livrării, conform dispozițiilor art.165 coroborat cu prevederile art.192 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, pentru cantitatea de .X. kg tutun tăiat vândut cu factura fiscală nr..X./2006 organele vamale au calculat accize în valoare de .X. lei și accesorii aferente accizelor în sumă de .X. lei.

Referitor la deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal

Organele vamale au constatat că pentru perioada 01.01.2006 – 31.01.2011 **S.C. .X. S.R.L.** a beneficiat de autorizație de antrepozit fiscal în baza căreia avea dreptul să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz, în regim suspensiv de la plata accizelor: produse finite: .X.-țigarete și materii prime: .X.-tutun destinat rulării în țigarete.

Totodată, din analiza documentelor prezentate de societate și a dosarului de autorizare organele vamale au constatat că la data de 01.08.2004

S.C. .X. S.R.L. în calitate de comodant a încheiat, pe o durată de 10 ani, un contract de comodat cu **S.C. .X. S.R.L.**, în calitate de comodatar, prin care cedează folosirea cu titlu gratuit a suprafeței de .X. mp dintr-o hală de producție situată în .X., str. .X., nr..X., județul .X..

Astfel, echipa de control a constatat că la data de 01.08.2004 în hala de producție situată în .X., str. .X., nr..X., județul .X. își desfășoară activitatea două antrepozite fiscale de producție respectiv, **S.C. .X. S.R.L.** și S.C. .X. S.R.L., iar o a treia societate, S.C. .X. S.R.L., deține un punct de lucru la aceeași adresă.

De asemenea, organele vamale au constatat că la data de 01.08.2006 a fost încheiat un act adițional la contractul de comodat menționat anterior, fără număr și fără a fi înregistrat în registrul de corespondență al societății, prin care SC .X. S.R.L. cedează către **S.C. .X. S.R.L.** folosirea cu titlu gratuit a întregii suprafețe construite de .X. mp, păstrându-și totuși pentru folosință proprie o încăpere în suprafața de .X. mp în aceeași incintă.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011 organele vamale au preluat și constatările din Procesul Verbal nr..X./2010 întocmit de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția .X. și Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. privind controlul inopinat efectuat la societate în perioada 30.10.2010-01.11.2010 când au identificat .X. cutii conținând tutun tăiat destinat rulării în țigarete în greutate totală de .X. kg într-o clădire situată vis-a-vis de antrepozitul fiscal.

Astfel, echipa de control a constatat că doar suprafața construită de .X. mp (hala de producție) reprezintă suprafața antrepozitului fiscal de producție, produsele accizabile în greutate totală de .X. kg fiind deținute în afara antrepozitului.

Pe parcursul inspecției organele de control au solicitat **S.C. .X. S.R.L.** dovada depunerii la autoritatea fiscală a altor documente care să ateste o altă suprafață autorizată pentru producția de țigarete în afara suprafeței construite de .X. mp, dar aceasta nu a putut prezenta alte documente.

Astfel, pornind de la documentele deținute la dosarul de autorizare a antrepozitului fiscal de producție al **S.C. .X. S.R.L.** situat în localitatea .X., str. .X., nr..X., județul .X. și în baza constatrilor din Procesul Verbal nr..X./2010 privind controlul inopinat, organele vamale au stabilit că tutunul tăiat destinat rulării în țigarete ambalat în .X. cutii în cantitate totală de .X. kg se afla depozitat în afara antrepozitului fiscal de producție - într-o clădire situată în vecinătatea suprafeței construite de .X. mp ce reprezintă suprafața antrepozitului fiscal.

Având în vedere că data exigibilității accizei este data constatării deținerii de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, respectiv data de 07.12.2010, data întocmirii procesului verbal nr..X. prin care s-a constatat

depozitarea în afara antrepozitului fiscal a unei cantități de .X. kg tutun tăiat destinat rulării în țigarete, organele vamale în baza dispozițiilor art.206⁶ alin.(1), art.206⁷ alin.(1) lit.b) și art.206²¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.85 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, au calculat accize în sumă de .X. lei și accesorii aferente accizelor în sumă de .X. lei.

Referitor la activitatea de producție

S.C. .X. S.R.L. desfășoară activitate de producție în hala de producție amplasată în incinta antrepozitului fiscal unde produce două sortimente de țigarete, respectiv mărcile .X. și .X..

Din analiza activității de producție și din documentele prezentate de societate organele vamale au constatat că în perioada 01.01.2006 – 31.01.2011 cantitatea totală de tutun tăiat aflată în gestiunea societății a fost de .X. kg din care:

- X. kg reprezentând tutun tăiat sosat și aromatizat au fost distruse,
- X. kg au fost vândute către S.C. .X. S.R.L.,
- X. kg au fost folosite pentru probe tehnologice,
- X. kg tutun tăiat au fost utilizate pentru producția de țigarete.

În data de .X./2005 la antrepozitul fiscal al **S.C. .X. S.R.L.** s-a deplasat o echipa de control care a cântărit toate deșeurile aflate în antrepozitul fiscal de producție rezultând o cantitate totală de .X. kg reprezentând .X. kg deșeuri tutun tăiat destinat rulării în țigarete și .X. kg deșeuri țigarete.

De asemenea, în data de .X./2011 organele vamale au trimis spre analiză, cu Procesul verbal de prelevare probe nr..X., trei pachete de țigarete .X., iar în urma analizei Laboratorul .X. a emis Certificatul de analiză nr..X./2011 în care se precizează conținutul mediu de tutun pe țigaretă de .X. grame.

Având în vedere cantitatea de .X. kg tutun tăiat menționată în rapoartele de producție întocmite de societate, deșeurile de tutun și cantitatea efectiv folosită în procesul de producție de .X. kg (.X. pachete x 20 țigarete/pachet x 0,6284 grame/țigaretă), organele vamale au stabilit o diferență cantitativă de .X. kg care nu a fost evidențiată și nici înregistrată în contabilitatea societății nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la pct.73 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 în vigoare pe perioada verificată.

Astfel, organele vamale au constatat că pentru linia de confecționat și împachetat .X. destinată țigaretelor .X. cât și pentru linia de confecționat și împachetat .X. destinată producerii țigaretelor .X., **S.C. .X. S.R.L.** nu deține

nicio documentație privind normele tehnice de funcționare a utilajelor și nici norme de consum a acestora, manualul de procedură depus la dosarul de autorizare nu deține nicio referire privind umiditatea, consumul sau alte argumente care să poată demonstra consumul de materie primă pe unitatea de produs, rapoartele de producție nu conțin nicio informație cu privire la defecțiuni sau dereglări ale utilajelor survenite în timpul producției, societatea neputând justifica diferența cantitativă de .X. kg,

În consecință, având în vedere cantitatea de .X. kg tutun tăiat constatată lipsă la data de 22.07.2011, dată la care acciza a devenit exigibilă, organele vamale au calculat accize 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:

1.Referitor la suma de .X. lei din care accize în sumă de .X. lei și accesorii aferente accizelor în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru tutunul livrat cu factura fiscală nr..X./2006 la prețuri fără accize, în condițiile în care societatea nu a respectat condițiile pentru deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv.

În fapt, așa cum s-a constatat prin actul atacat **S.C. .X. S.R.L.** a vândut din antrepozitul fiscal cu factura fiscală nr..X./2006 o cantitate de .X. kg tutun tăiat, către un alt operator economic, S.C. .X. S.R.L., fără să evidențieze și să plătească accizele.

Organele vamale au constatat că deplasarea cantității de .X. kg tutun tăiat nu s-a realizat în regim suspensiv de accize întrucât nu a fost însoțită de documentul administrativ de însoțire și au stabilit că pentru acest produs a intervenit exigibilitatea accizelor la data eliberării în consum, respectiv la momentul livrării, conform dispozițiilor art.165 coroborate cu prevederile art.192 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, pentru cantitatea de .X. kg tutun tăiat vândut cu factura fiscală nr..X./2006 organele vamale au calculat accize în valoare de .X. lei și accesorii aferente accizelor în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată **S.C. .X. S.R.L.** susține că *”încadrarea juridică a tutunului tăiat care face obiectul facturii nr..X./2006 de către organele*

vamale este eronată întrucât societatea nu a achiziționat decât tutun tăiat destinat rulării în țigarete folosit ca materie primă”.

Mai mult decât atât, societatea afirmă că “Acest tutun tăiat – materie primă – la data când **S.C. .X. S.R.L. a încheiat factura nr..X./2006** nu era purtător de accize, neavând regimul special al produselor accizabile. Astfel, în anexa privind produsele accizabile în vigoare la data de 18.08.2006, poziția “alte tutunuri de fumat” lipsește, ea fiind introdusă prin Legea nr..X./2006 în vigoare din data de 01.01.2007. Încadrarea tarifară a acestui tutun este aceeași pe toată durata verificată, aceasta fiind .X..”

În drept, conform dispozițiilor art.162 lit.f) și art.174 alin.(1), alin.(4)-(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 18.08.2006:

“Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat, pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:(...)”

f) produse din tutun:(...)

ART.174

Produse din tutun

(1) În înțelesul prezentului titlu, produse din tutun sunt:

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.(...)

(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;

b) deșeurile de tutun prelucrate pentru vânzarea cu amănuntul, care nu sunt prevăzute la alin. (2) și (3);

c) orice produs care conține parțial alte substanțe decât tutunul, dacă produsul respectă criteriile de la lit. a) sau b).

(5) Se consideră tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete:

a) tutunul de fumat, așa cum este definit la alin. (4), pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățime sub 1 mm;

b) tutunul de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățime mai mare de 1 mm, dacă tutunul de fumat este vândut sau destinat vânzării pentru rularea țigaretelor.

(6) Se consideră alt tutun de fumat orice tutun de fumat care nu este tutun de fumat tăiat fin.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că accizele sunt taxe de consum care se datorează pentru produsele din tutun, printre care se regăsește și alte tutunuri de fumat, care potrivit prevederilor legale mai sus invocate reprezintă orice tutun de fumat care nu este tutun de fumat fin tăiat, legiuitorul cuprinzând în categoria produselor pentru care se datorează accize toate produsele din tutun în condițiile în care acestea constituie materie primă pentru producția de țigări, țigarete și țigări foi, produse accizabile cu grad ridicat de risc în ceea ce privește evaziunea fiscală și care necesită o atență monitorizare a operatorilor economici din domeniu precum și a mișcării produselor de acest gen.

De asemenea, art.186 și art.195 alin.(2) din același act normativ precizează:

”ART. 186

Deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv

Pe durata deplasării unui produs accizabil, acciza se suspendă, dacă sunt satisfăcute următoarele cerințe:

- a) deplasarea are loc între două antrepozite fiscale;*
- b) produsul este însoțit de minimum 3 exemplare ale unui document administrativ de însoțire, care satisface cerințele prevăzute în norme;*
- c) ambalajul în care este deplasat produsul are la exterior marcaje care identifică cu claritate tipul și cantitatea produsului aflat în interior;*
- d) containerul în care este deplasat produsul este sigilat corespunzător, conform prevederilor din norme;*
- e) autoritatea fiscală competentă a primit garanția pentru plata accizelor aferente produsului.(...)*

ART. 195

Documente fiscale(...)

(2) Toate transporturile de produse accizabile sunt însoțite de un document, astfel:

- a) mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv este însoțită de documentul administrativ de însoțire;(....)”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că produsele accizabile se pot deplasa în regim suspensiv dacă deplasarea are loc între două antrepozite fiscale și produsele sunt însoțite de minimum 3 exemplare ale unui document administrativ de însoțire.

Totodată, speței îi sunt incidente și prevederile art.166 alin.(1) lit.a) și art.192 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 18.08.2006, care precizează:

“ART. 166

Eliberarea pentru consum

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

a) orice ieșire a produselor accizabile din regimul suspensiv;(...)

ART. 192

Momentul exigibilității accizelor

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

(2) Un produs accizabil este eliberat pentru consum în România, în condițiile prevăzute la art. 166.”

Astfel, se reține că pentru orice produs accizabil exigibilitatea accizei intervine la momentul eliberării în consum.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că **S.C. .X. S.R.L.** a vândut din antrepozitul fiscal, la prețuri fără accize, cu factura fiscală nr..X./2006 o cantitate de .X. kg *“tutun tăiat”*, către un alt operator economic, S.C. .X. S.R.L., deși potrivit prevederilor legale în vigoare la data emiterii facturii produsele din tutun erau supuse accizelor, iar destinatarul era un operator economic care nu deținea calitatea de **antrepozitar**.

Prin adresa nr..X./2014 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale .X. punctul de vedere referitor la legalitatea livrării tutunului în afara regimului suspensiv pe baza facturii fiscale nr. .X./2006 emisă de **S.C. .X. S.R.L.** către S.C. .X. S.R.L.

Prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, Direcția .X. precizează:

“Potrivit prevederilor art.162 lit.f) din Codul fiscal în vigoare la data întocmirii facturii nr..X./2006, produsele din tutun intră în sfera accizelor armonizate.

Mai mult, la art.174 alin.(1) din același act normativ, sunt prezentate detaliat produsele din tutun care sunt supuse accizelor, printre care se regăsește și tutunul de fumat cu cele două subcategorii ale sale: tutunul de fumat fin tăiat, destinat rulării în țigarete și alte tutunuri de fumat.

S.C. .X. S.R.L. afirmă că materia primă tutun tăiat încadrată la codul .X., nu era la data achiziției un produs accizabil, dat fiind că la acea dată, respectiv 18.08.2006, subpoziția „alte tutunuri de fumat” nu exista. Totodată, operatorul economic afirmă că încadrarea tarifară a acestui tutun tăiat este aceeași pe toată perioada verificată. Față de aceasta, redăm mai jos un extras din Taricul în vigoare la data de 18.06.2006:

Capitolul 24

TUTUN ȘI ÎNLOCUITORI DE TUTUN PRELUCRAȚI

2401

Tutunuri brute sau neprelucrate; deșeuri de tutun

2402

Țigări de foi (inclusiv cele cu capete tăiate), trabucuri și

țigarete, din tutun sau din înlocuitori de tutun

2403

Alte tutunuri și înlocuitori de tutun, prelucrate; tutunuri

"omogenizate" sau "reconstituite"; extracte și esențe de

tutun

- 2403 10

- *Tutun pentru fumat, cu sau fără înlocuitori, în orice*

proporție

- - 2403 10 10

- - *În ambalaje directe cu un conținut net de maximum*

500 g

- - 2403 10 90

- - *Altele*

- Altele
- 2403 91 -- Tutunuri "omogenizate" sau "reconstituite"
- 2403 99 -- Altele

Se poate observa că tutunul tăiat încadrat la codul NC .X. face parte din categoria "Tutun pentru fumat, cu sau fără înlocuitori, în orice proporție", codul NC .X. fiind subsecvent subpoziției tarifare NC .X., iar tutunul pentru fumat este potrivit art.174 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal în vigoare la data întocmirii facturii nr..X./2006 un produs accizabil.

Astfel, considerăm că toate operațiunile legate de producția, transformarea și deplasarea acestui produs din tutun intră sub incidența prevederilor titlului VII din Codul fiscal.

Potrivit art.165, art.166 alin.(1) din Codul fiscal în vigoare la data de 18.08.2006, exigibilitatea accizelor intervine la momentul ieșirii produselor accizabile din regimul suspensiv de accize.

În cazul supus analizei, înțelegem că livrarea din antrepozitul fiscal a tutunului de fumat fin tăiat, destinat rulării în țigarete, nu a fost efectuată în regim suspensiv de accize, sub acoperirea unui document administrativ de însoțire, destinatarul fiind un operator economic care nu deținea calitatea antrepozitar.

Având în vedere cele de mai sus, apreciem că în acest caz, momentul exigibilității accizelor este data livrării din antrepozit a tutunului de fumat fin tăiat, destinat rulării în țigarete."

Prin urmare, având în vedere faptul că exigibilitatea accizei intervine la momentul eliberării în consum, în cazul de față în momentul livrării tutunului tăiat din antrepozitul fiscal, în mod legal organele vamale au calculat în sarcina societății accize în sumă de .X. lei și accesorii aferente accizelor în sumă de .X. lei.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia "...acest tutun tăiat – materie primă – nu era purtător de acciză, neavând regimul special al produselor accizabile", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut anterior la data emiterii facturii fiscale nr..X., respectiv la data de .X./2006, prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează fără echivoc că produsele din tutun sunt supuse accizelor, indiferent dacă tutunul de fumat face parte din categoria "tutun de fumat fin tăiat, destinat rulării în țigarete", așa cum

a fost încadrat de organele vamale sau "alte tutunuri de fumat", așa cum a fost încadrat de societate.

Mai mult decât atât, în același sens este și speța publicată pe Portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală la adresa <http://chat.mfinante.ro/ANAFI>, în data de 07.11.2012, unde la întrebarea "Care este statutul, din punct de vedere al accizelor, în perioada 1 ianuarie 2004 – 31 decembrie 2006, al tutunului prelucrat cu încadrarea tarifară NC 2403 10 90, destinat producției de țigarete?", direcția de specialitate răspunde:

"Pentru produsele accizabile, regimul accizelor se stabilește pe baza încadrării tarifare a produsului. Potrivit Regulamentului (CEE) nr.2658/87 în vigoare în perioada menționată, la poziția tarifara 2403 sunt încadrate "alte tutunuri și înlocuitori de tutun, prelucrate, tutunuri omogenizate sau reconstituite, extracte și esențe de tutun".

Subpoziția 2403 10 - tutun pentru fumat, cu sau fără înlocuitori, în orice proporții, cuprinde două coduri NC:

o 2403 10 10 – În ambalaje directe cu un conținut net de maximum 500 g

o 2403 10 90 - Altele.

Totodată, potrivit Notelor explicative, la subpoziția tarifara 2403 10 se precizau următoarele:

- Tutunul pentru fumat este tutunul tăiat sau altfel fracționat, rasucit sau presat în blocuri, care poate fi fumat fără a fi supus în prealabil unei transformări industriale.

- Deseurile de tutun sunt considerate tutun pentru fumat atunci când sunt condiționate pentru vânzarea cu amanunțul, pot fi fumate și nu fac parte din categoria țigarilor, a trabucurilor sau a țigaretelor.

- Se clasifică, de asemenea, la aceste subpoziții produsele care conțin în totalitate sau parțial alte substanțe decât tutunul și care corespund definiției de mai sus. Sunt însă excluse de la aceste subpoziții produsele constituite numai din alte substanțe decât tutunul care sunt folosite pentru utilizări medicinale.

- De asemenea, se clasifică la aceste subpoziții tutunul tăiat (cut cigarette rag), amestecul finit de tutun utilizat pentru fabricarea țigaretelor.

Potrivit prevederilor art.174 alin.(4) din Codul fiscal, în vigoare în perioada menționată, categoria tutun de fumat cuprindea:

-tutunul tăiat sau faramitat într-un alt mod, rasucit sau presat în bucati, și care putea fi fumat fără prelucrare industrială;

-deseurile de tutun prelucrate pentru vânzarea cu amanunțul, care nu erau prevăzute la art. 174 alin. (2) și (3);

-orice produs care conținea parțial alte substanțe decât tutunul, dacă produsul respecta criteriile mai sus menționate.

Așa cum se poate observa din cele de mai sus, notele explicative aferente subpoziției tarifare 2403 10 corespund definiției tutunului de fumat prevăzute la art. 174 din Codul fiscal.

Prin urmare, în opinia noastră, produsul cu codul NC 2403 10 90 reprezintă tutun de fumat.

De asemenea, dorim să subliniem că pentru produsele din tutun prevăzute la art.174 din Codul fiscal aplicabil în perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, se datorau accize potrivit art.162 din același act normativ. Subliniem încă o dată faptul că regimul accizelor se stabilește în funcție de încadrarea tarifara a produsului. Autoritatea desemnata să efectueze încadrarea tarifara a produselor este Autoritatea Națională a Vămilor.

Prin urmare, având în vedere că livrarea de tutun de fumat din antrepozitul fiscal nu a fost efectuată în regim suspensiv de accize sub acoperirea unui document administrativ de însoțire, destinatarul fiind un operator economic care nu deține calitatea de antrepozitar, operațiunea în speță reprezintă eliberare în consum, în sarcina societății luând naștere obligația de plată a accizei aferente tutunului livrat, momentul exigibilității accizelor fiind data livrării din antrepozit a tutunului de fumat, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilor - Direcția .X., în conformitate cu prevederile 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 Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele mai sus, precum și faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în suma de .X. lei reprezentând accize, contestatoarea datorează și accesoriile în sumă de .X. lei, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei, conform potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

2.Referitor la suma totală de .X. lei din care accize în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. și penalități de întârziere

aferente accizelor în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize și accesorii aferente accizelor pentru cantitatea de tutun tăiat depozitată într-o clădire situată vis-à-vis de antrepozitul fiscal, în condițiile în care Direcția .X. a precizat că spațiul respectiv nu face parte din antrepozitul fiscal.

În fapt, **S.C. .X. S.R.L.** este autorizată ca antrepozit fiscal în baza autorizației nr..X./2005 și a cărei valabilitate a fost prelungită cu autorizația nr..X. emisă la data de .X./2009, la adresa situată în localitatea .X., strada .X., nr..X., județul .X., pentru desfășurarea activității de producție de țigarete.

În baza autorizației mai sus menționate antrepozitarul a fost autorizat să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz, următoarele produse accizabile: Produse finite T 200 - Țigarete și Materii prime T 400 – tutun destinat rulării în țigarete.

La data de 01.08.2004 societatea a dobândit în folosință gratuită o suprafață de .X. mp dintr-o hală de producție în baza contractului de comodat încheiat cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de comodant și **S.C. .X. S.R.L.** în calitate de comodată, iar ulterior la data de 01.08.2006 a fost încheiat un act adițional la contractul de comodat prin care comodatăria cedează folosirea cu titlu gratuit a întregii hale de producție pe care o deține de proprietate, păstrându-și doar o încăpere în suprafață de .X. mp pentru folosință proprie și exclusivă, în aceeași incintă.

În perioada 30.10.2010-01.11.2010 reprezentanții Autorității Naționale a Vămile - Direcția .X. și Direcției Regionale de accize și Operațiuni Vamale .X. au efectuat un control inopinat la antrepozitul fiscal de producție al contestatoarei care a avut ca obiect verificarea respectării condițiilor de autorizare și îndeplinirea obligațiilor antrepozitarului autorizat, în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr.X./2010 și ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011, contestată.

Urmare verificării stocului de materii prime, organele vamale au constatat că societatea deține cantitatea de .X. kg tutun tăiat - materie primă din care .X. kg a fost găsită în incinta antrepozitolui fiscal, iar cantitatea de .X. kg a fost identificată în .X. cutii conținând tutun tăiat destinat rulării în țigarete depozitate de societate într-o clădire situată în vecinătatea halei construite cu suprafața de .X. mp care reprezintă antrepozitul fiscal.

Astfel, potrivit mențiunilor din Procesul verbal nr..X. încheiat la data de 07.12.2010, organele vamale au constatat că: *"...În fața antrepozitolui fiscal,*

peste drumul de acces către antrepozit, vis-à-vis de acesta, se află o clădire neîngrădită, compartimentată. Astfel, în această clădire au fost identificate 2 dormitoare recent amenajate și în continuarea acestora, clădirea fiind în stil vagon, cu intrare separată au fost identificate alte două depozite în care echipa de control a identificat depozitată o cantitate de aproximativ .X. kg tutun tăiat – materie primă destinată rulării în țigarete din totalul cantității afalte în stoc la data controlului...”

Organele vamale arată că au solicitat reprezentantului societății punerea la dispoziție a Planului de încadrare în zonă și a Planului de amplasament și delimitare a bunului imobil și potrivit documentelor prezentate de acesta, *“conform îngroșărilor efectuate de acesta pe schițe”*, ar rezulta că acest spațiu este în incinta antrepozitului fiscal însă aceste documente nu au fost vizate de organele fiscale teritoriale.

În vederea clarificării acestui aspect organele vamale au consultat dosarul existent la Direcția .X., depus cu ocazia cererii de reautorizare, înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice sub nr..X./2010 și au constatat că schița este asemănătoare cu *“Planul de încadrare 1:2000, .X. Antrepozit fiscal”* pusă la dispoziția echipei de control de reprezentantul societății cu deosebirea că aceasta are marcat în plus, față de schița aflată la dosarul de reautorizare, spațiul de vis-à-vis de antrepozit ca făcând parte componentă din antrepozitul fiscal, iar partea superioară este inscripționată olograf cu *“Planul de încadrare 1:2000, .X. Antrepozit fiscal”* pe când schița existentă la dosarul de reautorizare are tipărit titlul *“Planul de încadrare în zona, teritoriul .X. scara 1:1000.”*

Astfel, pornind de la analiza *“Planului de amplasament cu explicitarea amănunțită a încăperilor unde funcționează antrepozitul”* depus de societate în anexa la cererea de reautorizare înregistrată la registratura Ministerului Finanțelor Publice sub nr..X.2010 și în baza constatărilor cuprinse în Procesul verbal nr..X. încheiat la data de 07.12.2010 în urma controlului inopinat efectuat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția .X. și Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X., organele vamale au stabilit că spațiul de .X. mp în care a fost găsită cantitatea de .X. kg reprezentând tutun tăiat destinat rulării în țigarete nu figurează în incinta antrepozitului fiscal care este o construcție cu o suprafață de .X. mp.

Prin urmare, organele vamale au considerat că societatea a deținut cantitatea de .X. kg reprezentând tutun tăiat destinat rulării în țigarete în afara antrepozitului fiscal încălcând prevederile pct.85 alin.(6) din Normele metodologice la Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile art.206⁶, art.206⁷ și art.206²¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății accize în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. și penalități de întârziere aferente accizelor în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată societatea susține că a depus la dosarul de reautorizare din anul 2009 actul adițional încheiat la data de 01.08.2006 din care rezultă că spațiul destinat antrepozitului fiscal a fost extins la toate proprietățile deținute de S.C. .X. S.R.L., inclusiv construcția de .X. mp în care a fost găsită cantitatea de .X. kg reprezentând tutun tăiat destinat rulării în țigarete.

Totodată, societatea susține că în perioada controlului, respectiv 30.10.2010-07.12.2010, spațiul de .X. mp în care se găsea depozitată cantitatea de .X. kg reprezentând tutun tăiat destinat rulării în țigarete făcea parte din incinta antrepozitului fiscal autorizat, acest fapt fiind dovedit de *“actul adițional la contractul de comodat, act adițional încheiat la 01.08.2006 și aflat la dosarul antrepozitarului S.C. .X. S.R.L. din arhiva .X.”* dar acest document nu a fost luat în considerare de echipa de control.

Mai mult decât atât, contestatoarea susține că autorizația prevede ca *“...antrepozitul fiscal este situat la adresa din județul .X., localitatea .X., str..X. nr. .X., cod poștal .X., fără să existe nicio condiționare privind halele de producție, mărimea suprafețelor acestora sau poziționarea lor...”*.

În vederea clarificării situației de fapt, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției .X prin adresa nr..X./2014 să precizeze dacă clădirea cu suprafața de .X. mp aflată în imediata apropiere a clădirii de .X. mp în care societatea a funcționat în calitate sa de antrepozitar face parte din antrepozitul fiscal al contestatoarei, anexând solicitării următoarele documente aflate în copie la dosarul cauzei: actul adițional încheiat la data de 01.08.2006 de contestatoare cu S.C. .X. S.R.L., extras din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011, extras din Procesul verbal nr..X./2010, extras din contestația societății, copii ale planurilor de amplasament și delimitare a imobilului în care societatea își desfășoară activitatea ca antrepozitar autorizat prezentate de societate organelor vamale.

Prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, Direcția Generală .X. precizează:

“Referindu-ne la constatările echipei de control din procesul verbal mai sus menționat și luând în considerare documentația existentă la dosarul societății aflat în evidența noastră au rezultat:

-la momentul solicitării autorizării, potrivit Contractului de Comodat încheiat la 01.08.2004 între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., anexat Cererii de autorizare înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub

nr..X/2005, societatea deținea cu titlu gratuit, hala de producție situată în jud. .X., loc. .X., str. .X., nr. .X., proprietatea comodantului, în baza Contractului de vânzare - cumpărare nr. .X./2004. Potrivit acestui contract societatea a dobândit dreptul de folosință gratuită asupra unei hale de producție în suprafață de .X. mp.

La acea dată a fost prezentat Planul încadrare sc 1: 2000 .X., înregistrat la ONCGC .X. cu ieșire nr..X./2003 în care este evidențiat spațiul care reprezintă antrepozitul fiscal și schița plan, releveu hala producție .X. din care rezultă spațiul utilizat de S.C. .X. S.R.L.

-societatea a mai prezentat și Actul adițional la Contractul de Comodat din .X./2004, încheiat la data de 01.08.2006 între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. având ca obiect cedarea în folosință cu titlu gratuit, a unei hale de producție situată în jud. .X., loc. .X., str. .X. nr. .X., proprietatea comodantului, în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. .X./2004. Prin acest act adițional, comodantul înțelege să transmită comodatarei, cedarea folosinței cu titlu gratuit a întregii suprafețe construite pe care o deține cu titlu de proprietate la adresa anterior amintită, păstrându-și pentru folosința proprie și exclusivă, o încăpere în suprafață de 30 mp în aceeași incintă.

În acest sens a fost anexat Plan de încadrare în zonă .X. scara 1: 1000 înregistrat la ONCGC .X. cu nr. ieșire .X./2005 în care este evidențiat amplasamentul corpului de proprietate, Plan Topografic (intravilan), înregistrat la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. sub nr..X./2005 și schița plan Spațiu de producție.

În ceea ce privește documentația prezentată de societate, trebuie să precizăm că atât documentația de autorizare/reautorizare, precum și modificările intervenite față de condițiile inițiale avute în vedere la autorizare, se depun la autoritatea vamală teritorială care are obligația de a verifica realitatea și exactitatea documentelor prezentate de societate și de a transmite documentația respectivă Comisiei însoțită de punctul său de vedere referitor la respectarea condițiilor de autorizare/reautorizare.

În ceea ce privește modificarea datelor inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar menționăm că potrivit prevederilor legale, art.206²⁶ alin.(1) lit.j) din Codul fiscal, antrepozitarul autorizat avea obligația să înștiințeze autoritățile competente, despre orice modificare ce intenționa să o aducă asupra datelor inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar, urmând ca acestea să verifice realitatea și exactitatea documentelor prezentate cu situația existentă în teren și să informeze Comisia asupra respectării condițiilor inițiale avute în vedere la autorizare.

Având în vedere aceste prevederi, la momentul încheierii Actului adițional la Contractul de Comodat din .X./2004, încheiat la data de .X./2006,

antrepozitarul autorizat avea obligația de a informa autoritatea competentă, iar aceasta urmare verificărilor asupra realității și exactității documentelor prezentate cu situația existentă în teren să informeze Comisia asupra respectării datelor inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar.

Mai trebuie precizat că potrivit art.206³ lit.4 din Codul fiscal antrepozitul fiscal este definit ca "...locul în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, în condițiile prevăzute de lege..." locul care urmează să fie autorizat ca antrepozit fiscal trebuie să fie strict delimitat - acces propriu, împrejmuire, iar activitatea ce se desfășoară în acest loc trebuie să fie independentă de alte activități desfășurate de persoana care solicită autorizarea și care nu au legătură cu producția sau depozitarea de produse accizabile", antrepozitarul având obligația de a anunța orice modificare a condițiilor de autorizare.

Pornind de la definiția antrepozitului fiscal și referindu-ne la mențiunile contestatarei referitoare la deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal (pag.13 - 14) din extrasul Contestației, menționăm că prin actul adițional încheiat la data de 01.08.2006, se precizează doar că obiectul este "cedarea în folosință cu titlu gratuit, a unei hale de producție...." dar nu și suprafața folosită. Prin urmare doar prin verificarea la fața locului de către autoritatea vamală teritorială se putea constata efectiv suprafața cu care s-a extins suprafața antrepozitului fiscal, aspecte care trebuiau să rezulte din rapoartele întocmite de autoritatea vamală teritorială. Ori în Referatul de reautorizare întocmit de Direcția .X. se precizează că " după verificarea realității și exactității informațiilor conținute de cererea privind acordarea autorizației de antrepozit fiscal depusă în vederea reautorizării și de documentația anexată" se formulează punctul de vedere potrivit căruia este oportună reautorizarea antrepozitului fiscal de producție deținut de S.C. .X. S.R.L. fără a se face referire dacă au fost efectuate verificări la locația antrepozitului fiscal.

Referindu-ne în continuare la mențiunile contestatarei (pag. 13 - 14) din extrasul Contestației respectiv faptul că "Autorizația prevede că antrepozitul fiscal este situat la adresa jud. .X., loc. .X., str. .X., nr. .X., fără să existe nici o condiționare privind halele de producție, mărimea suprafețelor acestora sau poziționarea lor.... ", putem menționa și că la această adresă pot exista mai multe clădiri aparținând aceluiași proprietar dar nu toate fac parte din antrepozitul fiscal ci doar cele îngrădite și delimitate de alte activități așa cum se precizează în legislația specifică în Codul fiscal.

*Având în vedere cele de mai sus și analizând documentele existente la dosarul societății în comparație cu documentele prezentate organelor de control, anexate Procesului verbal nr..X./2010, (documente care însoțesc și adresa transmisă de dvs.) ar rezulta că spațiul la care se face referire în actul de control "spațiul de vis-a vis de antrepozit (clădire stil vagon, neîngrădită și compartimentată) ca făcând parte componentă din antrepozitul fiscal...." în care a fost "....depozitată o cantitate de aproximativ .X. kg tutun - tăiat materie primă destinată rulării în țigarete...." nu este evidențiat în documentația aflată la dosarul de autorizare și nici în cea care a însoțit cererea de reautorizare și prin urmare **nu face parte din antrepozitul fiscal.**"*

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.206⁶ alin.(1), art.206⁷ alin.(1) lit.b) și art.206²¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

ART. 206⁶

Exigibilitatea

(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum. (...)

ART. 206⁷

Eliberarea pentru consum

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

b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol;(...)

ART. 206²¹

(...)(7) Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada perceperii accizelor, atrage plata acestora. (...)"

Având în vedere cele menționate mai sus, legiuitorul a prevăzut că exigibilitatea accizelor intervine în momentul eliberării pentru consum, iar aceasta reprezintă inclusiv deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute, fapt ce atrage plata acestora.

Prin urmare, din prevederile legale enunțate mai sus și având în vedere răspunsul Direcției Generale .X. din adresa nr..X./2014, se reține că "spațiul de vis-a vis de antrepozit cu suprafața de .X. mp în care a fost depozitată de societate cantitatea de .X. kg reprezentând tutun tăiat destinat rulării în țigarete nu este evidențiat în documentația aflată la dosarul de autorizare și nici în cea care a însoțit cererea de reautorizare înregistrată la

registratura Ministerului Finanțelor Publice sub nr..X./2010” motiv pentru care în mod legal organele vamale au stabilit că materia primă reprezentând tutun tăiat destinat rulării în țigarete a fost depozitată în afara antrepozitului fiscal și au calculat în sarcina societății accize în sumă de .X. lei.

Prin urmare, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește suma de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămile - Direcția .X., în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele mai sus, precum și faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în suma de .X. lei reprezentând accize, contestatoarea datorează și accesorii în sumă de .X. lei din care dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. și penalități de întârziere aferente accizelor în sumă de .X. lei, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

3.Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize, cauza supusă soluționării este dacă cantitatea de tutun tăiat constatată lipsă de organele vamale poate fi încadrată în categoria pierderilor neaccizabile în condițiile în care societatea nu a îndeplinit obligațiile de antrepozitar autorizat prevăzute de legislația fiscală cu privire la pierderi.

În fapt, în perioada 01.01.2006 - 31.01.2011 S.C. .X. S.R.L. a produs .X. pachete de țigări din care .X. pachete marca .X. și .X. pachete marca .X. utilizând în producție cantitatea de .X. kg tutun tăiat destinat rulării de țigarete.

Din analiza activității de producție și din documentele prezentate de societate organele vamale au constatat că în perioada verificată cantitatea totală de tutun tăiat aflată în gestiunea societății a fost de .X. kg din care:

-X. kg reprezentând tutun tăiat sosat și aromatizat au fost distruse,

- X. kg au fost vândute către S.C. .X. S.R.L.,
- X. kg au fost folosite pentru probe tehnologice,
- X. kg tutun tăiat au fost utilizate pentru producția de țigarete.

În data de 24.05.2011 la antrepozitul fiscal al **S.C. .X. S.R.L.** s-a deplasat o echipa de control care a cântărit toate deșeurile aflate în antrepozitul fiscal de producție rezultând că în urma utilizării cantității de .X. kg tutun tăiat a rezultat și o cantitate totală de deșeuri de .X. kg reprezentând .X. kg deșeuri tutun tăiat destinat rulării în țigarete și .X. kg deșeuri țigarete.

De asemenea, reprezentantul societății a "îndicat" echipei de inspecție fiscală o movilă aflată în curtea antrepozitului fiscal în care s-ar găsi cantitatea de .X. kg deșeuri de tutun, loc unde a existat o magazie pe care furtuna a distrus-o, dar organele vamale nu au putut stabili cantitatea de deșeuri și nici proveniența acestora având în vedere că movila era acoperită de vegetație, conținea resturi de ambalaje de carton și urme de deșeuri din tutun.

În data de 26.05.2011 organele vamale au transmis spre analiză la Laboratorul .X. trei pachete de țigarete .X. din cele .X. de pachete ridicate cu ocazia controlului, iar în urma analizei a fost emis Certificatul de analiză nr..X./2011 în care se precizează conținutul mediu de tutun pe țigaretă de .X. grame și umiditatea tutunului de 8,6% m/m.

Având în vedere cantitatea de .X. kg tutun tăiat menționată în rapoartele de producție întocmite de societate, deșeurile de tutun și cantitatea efectiv folosită în procesul de producție de .X. kg (.X. pachete x 20 țigarete/pachet x 0,6284 grame/țigaretă), organele vamale au stabilit o diferență cantitativă de .X. kg care nu a fost evidențiată și nici înregistrată în contabilitatea societății nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la pct.73 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 în vigoare pe perioada verificată.

Mai mult decât atât, organele vamale au constatat că pentru linia de confecționat și împachetat .X. destinată țigaretelor .X. cât și pentru linia de confecționat și împachetat .X. destinată producerii țigaretelor .X., **S.C. .X. S.R.L.** nu deține nicio documentație privind normele tehnice de funcționare a utilajelor și nici norme de consum a acestora, manualul de procedură depus la dosarul de autorizare nu deține nicio referire privind umiditatea, consumul sau alte argumente care să poată demonstra consumul de materie primă pe unitatea de produs, rapoartele de producție nu conțin nicio informație cu privire la defecțiuni sau dereglări ale utilajelor survenite în timpul producției, societatea neputând justifica diferența cantitativă de .X. kg, fapt pentru care pentru cantitatea de tutun tăiat constatată lipsă la data de .X./2011 au procedat la calculul accizelor, rezultând accize în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată societatea afirmă că în baza Procesului verbal nr..X./2010 organele de control au ridicat din hala de producție .X. de pachete țigarete din care doar .X. pachete țigarete au fost supuse analizei Laboratorului .X. care a emis Certificatul de analiză nr..X./2011, acestea reprezentând doar 0,00016% din cantitatea de țigarete produsă în perioada controlată, iar valorile rezultate nefiind reprezentative pentru produsele din producția curentă destinată comercializării.

Astfel, contestatoarea argumentează această susținere prin faptul că mașinile de confecționat țigarete au performanțe tehnice reduse, multe din ele necesitând reparații importante, iar în urma fiecărei reparații, utilajele necesită o perioadă de testare în funcționare, așa explicându-se marcajele cu urme de adeziv și hârtie găsite de echipa de control, care proveneau de pe pachetele rezultate din urma testării utilajelor și anexează în susținere manualul "*Utilajul și tehnologia tutunului*" precizând că potrivit acestuia umiditatea optimă a tutunului pentru a asigura o bună tăiere este 16-17%, iar masa tutunului dintr-o țigaretă poate varia în medie între 0,8 g - 1,2 g tutun/țigaretă.

De asemenea, contestatoarea susține că în perioada verificată 01.01.2006-31.01.2011 a produs .X. pachete țigarete, cantitatea medie de tutun încorporată într-o țigaretă fiind de 1,20 grame tutun/țigaretă, iar pierderea medie de tutun în procesul tehnologic este de 0,17 grame/țigaretă, rezultând ca deșeuri o cantitate de .X. kg tutun (.X. kg deșeuri tutun tăiat reprezentând materie primă + .X. kg tutun rezultat din deșeurile de țigarete + .X. kg praf tutun deteriorat care nu a fost luat în considerare de organele vamale) și care se încadrează în normele tehnice ale utilajelor utilizate în procesul de producție.

În aceste condiții organul de soluționare reține că divergențele de opinie între societate și organele vamale se rezumă la cantitatea medie de tutun care se regăsește în țigaretile produse în perioada supusă controlului.

Astfel, organele vamale au constatat că în perioada 01.01.2006 - 31.01.2011 societatea a produs .X. țigarete (.X.*.X.) aspect necontestat de societate.

Pentru a determina cantitatea de tutun utilizată în procesul de fabricație al țigaretelor organele vamale au înmulțit numărul de țigarete produs cu cantitatea de tutun de .X. grame/țigaretă rezultată în urma analizei efectuată de Laboratorul .X. asupra unui număr de .X. pachete de țigări .X..

Scăzând cantitatea de .X. kg utilizată efectiv în procesul de producție (.X. țigări X .X. grame/țigaretă) organele vamale au determinat cantitatea de tutun lipsă respectiv .X. kg kg tutun.

Utilizând cantitatea de .X. grame/țigaretă precizată de societate rezultă ca tutunul utilizat ar fi în cantitate de .X. kg tutun.

În consecință, organul de soluționare prin adresa nr..X./2014 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale .X. să precizeze dacă organele vamale au determinat în mod corect cantitatea de tutun tăiat pentru producția de țigarete în cei 5 ani, anexând solicitării extras din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011 și extras din contestația societății.

Prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, Direcția Generală .X. precizează:

“Organele vamale au constatat că în perioada 01.01.2006-31.01.2011 operatorul economic a utilizat direct în procesul de producție cantitatea de .X. kg tutun materie primă, însă din această cantitate doar .X. kg reprezintă materie primă efectiv regăsită în cantitatea de țigarete produsă.(...)”

La dosarul de autorizare nu există documente referitoare la normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor care să poată veni în susținerea afirmației potrivit căreia diferența de .X. kg tutun materie primă (din care .X. kg deșeuri din tutun și .X. kg tutun materie primă lipsă în gestiune) se datorează randamentului scăzut al utilajelor și uzurii morale a acestora. În plus, organele vamale au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu deține nicio documentație privind normele tehnice de funcționare a utilajelor ori norme de consum ale acestora.

*Având în vedere prevederile legislative, precum și documentele și informațiile puse la dispoziție, apreciem că **în cazul supus analizei, condițiile cerute de lege pentru admiterea ca neimpozabilă a cantității de .X. kg tutun materie primă nu au fost îndeplinite.**”*

In drept, pentru perioada 01.01.2006-01.04.2010 sunt aplicabile prevederile art.192 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 192)*

Momentul exigibilității accizelor

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

(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.

(4) Prevederea alin. (3) nu se aplică și plata accizei nu se datorează dacă pierderea sau lipsa intervine în perioada în care produsul accizabil se află într-un regim suspensiv și sunt îndeplinite oricare dintre următoarele condiții:(...)

b) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului, dar numai în situația în care

cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România nu depășește limitele prevăzute în norme.

coroborat cu prevederile pct.16, aplicabil în perioada analizată, din Normele metodologice la Codul fiscal probate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"16.)În cazul pierderilor sau lipsurilor de produse accizabile, acestea se admit ca neimpozabile atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:*

a) pot fi dovedite prin procese-verbale privind înregistrarea pierderilor sau lipsurilor;

b) se încadrează în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor; și

c) sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate."

De asemenea, pentru perioada cuprinsă între 01.04.2010-31.01.2011 sunt aplicabile prevederile art.206⁷ alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 206⁷(...)

(5) Distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile aflate sub regim suspensiv de accize, dintr-o cauză ce ține de natura produselor, ca urmare a unui caz fortuit ori de forță majoră sau ca o consecință a autorizării de către autoritatea competentă, nu este considerată eliberare pentru consum.

(6) În sensul prezentului capitol, produsele sunt considerate distruse total sau pierdute iremediabil atunci când devin inutilizabile ca produse accizabile. Distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile trebuie dovedită autorității competente, potrivit precizărilor din normele metodologice. (...)"

coroborat cu prevederile pct.73, aplicabil în perioada analizată, din Normele metodologice la Codul fiscal probate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"73.(...)(2) Nu se consideră eliberare pentru consum distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, dacă acestea intervin în timpul în care se află într-un regim suspensiv de accize și dacă:

a) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, contaminării, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră;

b) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului;

c) este ca urmare a autorizării de către autoritatea vamală teritorială.

(3) Pentru produsele accizabile aflate în una dintre situațiile prevăzute la alin.(2) nu se datorează accize, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) se prezintă imediat autorității vamale teritoriale dovezi suficiente despre evenimentul produs, precum și informații precise cu privire la cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România, în cazul prevăzut la alin.(2) lit.a);

b) pot fi dovedite prin procese-verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;

c) se încadrează, în cazul de la alin.(2) lit.b), în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în studiile realizate de persoane juridice abilitate la solicitarea antrepozitarului interesat; și

d) sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate.

(4) În situația prevăzută la alin.(3) lit.c) responsabilitatea față de corectitudinea coeficienților maximi de pierderi revine persoanei juridice abilitate să efectueze studiile respective.

(5) Antrepozitarii autorizați au obligația ca o copie a studiilor prevăzute la alin.(3) lit.c) să fie depusă la autoritatea vamală teritorială în vederea înregistrării și păstrării de către această autoritate, iar în cazul produselor energetice studiile vor purta și viza Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri. (...)

(11) În toate situațiile în care distrugerea sau pierderea produselor accizabile nu se admite ca neimpozabilă, acciza devine exigibilă la data la care autoritatea vamală teritorială a stabilit regimul pierderilor și se plătește în termen de 5 zile de la această dată ”

Din prevederile legale enunțate mai sus, rezultă că pentru distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, nu se datorează accize, dacă operatorul economic îndeplinește cumulativ condițiile expres prevăzute de actele normative, respectiv sunt dovedite prin procese verbale privind înregistrarea pierderilor sau lipsurilor, se face dovada că aceste pierderi se încadrează în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în studiile realizate de

persoane juridice abilitate la solicitarea antrepozitarului interesat și au fost evidențiate și înregistrate în contabilitate.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția .X., în urma verificărilor efectuate la societate a rezultat potrivit rapoartelor de producție ale societății că în perioada verificată a utilizat o cantitate de .X. kg tutun tăiat destinat rulării în țigarete din care a fabricat .X. pachete țigarete, iar potrivit Certificatului de analiză nr..X./2011 emis de Laboratorul .X. conținutul mediu de tutun rezultat în urma analizei a fost de de .X. g/țigaretă, ceea ce duce la o cantitate efectiv folosită în procesul de producție de .X. kg (.X. pachete x 20 țigarete x 0,6284 g/țigaretă) și având în vedere faptul că la dosarul de autorizare al societății nu există documente referitoare la normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau norme de consum ale acestora care să confirme susținerile din contestație, pierderea nu a fost evidențiată și nici înregistrată în evidențele contabile ale societății, iar prin adresa nr..X./2014, Direcției Generale .X. a precizat că societatea nu a îndeplinit condițiile cerute de lege pentru admiterea ca neimpozabilă a cantității de .X. kg tutun, organul de soluționare concluzionează că în mod legal organele de control au stabilit această cantitate ca fiind tutun materie primă lipsă în gestiune pentru care societatea datorează accize.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia valorile rezultate în urma analizei efectuate de către Laboratorul .X. nu sunt reprezentative pentru produsele din producția curentă destinată comercializării, se reține că Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului .X. și modalitatea de efectuare a analizelor, precizează la art.1 și art.2 din ANEXA 1 următoarele:

ART. 1

(1) Prezentele norme stabilesc metodologia de urmat de către autoritatea vamală pentru prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale.

(2) Laboratorul .X. funcționează în cadrul Autorității Naționale a Vămirilor.(...)

ART. 2

Laboratorul .X. efectuează analiza probelor:

a)prelevate, în condițiile legii, de autoritatea vamală din mărfurile supuse reglementărilor vamale, în vederea clasificării acestora în Tariful vamal integrat; (...)

d) din categoria mărfurilor accizabile, prelevate în condițiile legii de autoritatea vamală sau de alte autorități, pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile titlului VII "Accize și alte taxe speciale" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;(...)"

Din prevederile legale enunțate se reține că Laboratorul .X. din cadrul Autorității Naționale a Vamilor efectuează analiza probelor prelevate de autoritățile vamale în vederea clasificării mărfurilor, precum și pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Codului fiscal.

Totodată, la art.17 din același act normativ se menționează:

"ART. 17

(1) Pe baza informațiilor din certificatul de analiză, biroul vamal ia deciziile privind măsurile tarifare, netarifare și/sau fiscale pentru partida de marfă din care s-au prelevat probele și transmite declarantului exemplarul 2 al certificatului de analiză, cu confirmare de primire.

(2) În luarea deciziilor prevăzute la alin.(1), rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul .X. prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare, precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii."

Prin urmare, Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2008 dispune ca organele fiscale din cadrul Autorității Naționale a Vamilor să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului .X., respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

Certificatele de analiză sunt mijloace de probă în baza cărora organele fiscale pot verifica dacă există diferențe între produsele declarate de contribuabili din punct de vedere al caracteristicilor fizico-chimice și cele constatate în urma controlului, precum și a încadrărilor tarifare.

În consecință, afirmația contestatoarei potrivit căreia certificatul de analiză emis de Laboratorul .X. este lipsit de relevanță este nefondată întrucât așa cum s-a demonstrat mai sus Laboratorul .X. este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene și are ca atribuție analiza probelor prelevate de autoritățile vamale pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Codului fiscal și în baza acestor certificate de analiză organele vamale iau deciziile privind măsurile fiscale pentru produsele pentru care s-au prelevat probe.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia mașinile de confecționat țigarete au performanțe tehnice reduse, multe din ele necesitând reparații importante, iar în urma fiecărei reparații, utilajele necesită o perioadă de testare în funcționare, și anexează în susținere manualul *“Utilajul și tehnologia tutunului”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere dispozițiile pct.73 alin.(3) lit.c) din Normele metodologice la Codul fiscal probate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, din care reiese că societatea trebuia să dețină un studiu realizat de persoane juridice abilitate la solicitarea acesteia și care să cuprindă limitele de pierderi raportat la normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei că *“este și în prezent în drept să solicite realizarea unui studiu de persoane juridice abilitate care să dovedească faptul că pierderile tehnologice privind cantitatea de .X. kg tutun se încadrează în normele tehnice ale utilajelor utilizate de către producție.”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acest studiu trebuia să stea la baza înregistrării în contabilitate a acestor pierderi având în vedere dispozițiile pct.73 din Normele metodologice la Codul fiscal probate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează clar că pentru pierderile de produse accizabile nu se datorează accize dacă se încadrează în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în studiile realizate de persoane juridice abilitate la solicitarea antrepozitarului interesat, sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate și o copie a studiilor se depune de către antrepozitarii autorizați la autoritatea vamală teritorială, or, din actele aflate la dosarul cauzei nu rezultă că societatea îndeplinește cumulativ aceste condiții.

În situația în care antrepozitarul nu îndeplinește condițiile impuse de legiuitorul prevăzute pct.73 din Normele metodologice la Codul fiscal probate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, atunci pierderea produselor accizabile nu se admite ca neimpozabilă, iar acciza devine exigibilă la data la care autoritatea vamală teritorială a stabilit regimul pierderilor și se plătește în termen de 5 zile de la această dată.

Având în vedere cele mai sus, contestația va fi respinsă în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de

organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor - Direcția .X., în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul 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.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de organele vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor - Direcția .X. pentru suma totală de **.X. lei** din care:

- suma de .X. lei reprezintă accize
- suma de .X. reprezintă majorări de întârziere aferente accizelor.

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

DIRECTOR GENERAL