



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Adminstrare 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. 220 / 2013

privind soluționarea contestației depusă de

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

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția
Națională de Adminstrare Fiscală
sub nr..X./ 2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Adminstrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr. .X./ 2012 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul social în loc. .X., str. .X., nr. .X., cam. .X., etj. .X., ap. .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală RO .X. și număr de ordine în registrul comerțului J .X./ .X./ .X..

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./ 2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, încheiată de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- accize în sumă de .X. lei;**
- dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei;**
- penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei.**

În raport de data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2012, respectiv .X.2012 și data depunerii contestației, respectiv .X.2012, așa cum reiese din ștampila Registraturii Agenției Naționale de Adminstrare Fiscală, aplicată pe contestația aflată în original 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.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Adminstrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) si 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. S.R.L.**

I. S.C. .X. S.R.L. contestă obligațiile de plată suplimentare stabilite în sarcina sa de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./ 2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012, precizând următoarele:

S.C. X. .R.L. deține autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X. emisă la data de .X.2011 și autorizație de expeditor nr. RO .X. din data de .X.2010, documente în baza cărora societatea poate realiza în regim suspensiv de accize produse finite accizabile cum ar fi: E .X. Motorină, E .X. Păcură, pentru care poate folosi materii accizabile E .X. Motorină, E .X. Păcură, E .X. alte produse energetice (cod NC .X.).

Societatea precizează că organele vamale au procedat la verificarea intrărilor/livrărilor după denumirea comercială a produselor și nu a codurilor tarifare așa cum ar fi fost legal.

De asemenea, contestatoarea menționează că deși prin Nota explicativă nr. .X./ 2012 a fost indicată lipsa din gestiune ca urmare a pierderilor tehnologice din anul 2012 provenite din încărcare/descărcare/ depozitare derulate în antrepozitul fiscal, organele vamale au apreciat că aceste pierderi nu pot fi considerate neimpozabile întrucât nu au fost înregistrate în evidențele financiar-contabile și societatea nu avea depus la Autoritatea Națională a Vămile – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. un studiu privind coeficienții maximi de pierdere specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport, avizat de Ministerul Economiei și Comerțului.

S.C. .X. S.R.L. consideră că organele vamale au interpretat eronat prevederile art.206 pct.7 alin.(5) din Legea nr.571/2003, întrucât distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile aflată sub regimul suspensiv de accize dintr-o cauză ce ține de natura produselor, nu este considerată eliberare pentru consum.

Astfel, în conformitate cu art.73 alin.(2) și (3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cantitatea de .X. tone produs finit de tip M poate fi considerată pierdere iremediabilă cu condiția să se încadreze în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau coeficienții maximi de pierdere specifici activităților de depozitare, manipulare, distribuție și

transport prevăzuți în studiile realizate de persoane juridice abilitate la cererea antrepozitarului interesat.

Contestatoarea a înregistrat la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. adresa nr. .X./ 2011 care cuprinde rețetele de fabricație precum și descrierea produselor fabricate, acesta fiind documentul în baza căruia organele vamale puteau determina limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor, pentru pierderi tehnologice.

Societatea precizează că organele vamale au menționat în Raportul de inspecție fiscală că diferența de .X. tone reprezintă pierderi tehnologice rezultate din prelucrarea reziduurilor, având în vedere în analiza acestei pierderi adresa societății către Autoritatea Națională a Vămilei nr. .X./ 2010 cu privire la randamentul produsului petrolier recuperat *”ca fiind în general 93% și mai puțin de 30%.”*, însă au aplicat aceste criterii exclusiv cu privire la produsele neaccizabile și au stabilit în mod nelegal cantitatea de .X. tone produs finit de tip M ca fiind în minus.

Astfel, **S.C. .X. S.R.L.** afirmă că nu există niciun temei legal care să permită organelor fiscale să determine pierderile tehnologice și să le accepte în limitele stabilite prin randamentul produsului petrolier recuperat, în cazul cantității de .X. tone aferent prelucrării de reziduuri petroliere și să înlăture în cuprinsul aceluiași raport de inspecție fiscală, limitele de amestec minim și maxim pentru combustibil de tip M care face obiectul aceleiași adrese cu nr. .X./ 2010.

Totodată, în sprijinul afirmațiilor sale societatea invocă Ordinul nr.615/2004 al ministrului economiei și comerțului care reglementează procedura de stabilire a coeficienților maximi pentru pierderile tehnologice specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport a uleiurilor minerale și produselor petroliere tipice și atipice în activitățile specifice industriei petroliere.

Astfel, constatarea organelor vamale că eliberarea pentru consum a cantității de .X. tone produs finit de tip M, pe motiv că societatea nu a depus anterior controlului la Autoritatea Națională a Vămilei o copie a studiului reglementat de Ordinul ministrului economiei și comerțului nr.615/2004 este nelegală, întrucât dispozițiile art.73 alin.(2) și (3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 permit ca pierderile tehnologice să fie recunoscute în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor.

Mai mult decât atât, societatea afirmă că nu se datorează accize atunci când sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.73 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și că nu este prevăzut un termen pentru îndeplinirea acestora, ceea ce presupune că îndeplinirea condițiilor se poate efectua oricând în cursul termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, iar termenul de prescripție de 5 ani nu s-a împlinit.

Totodată, societatea susține că acest drept este întărit și de dispozițiile art.84 alin.(1) și alin (4) din Codul de procedură fiscală care precizează că declarațiile pot fi corectate din inițiativa contribuabilului pe perioada de prescripție.

În consecință contestatoarea afirmă că nu datorează suma de .X. lei stabilită de organele vamale întrucât pierderile/distrugerile de produse accizabile au intervenit în timpul în care se aflau într-un regim suspensiv de accize, societatea a depus o copie a studiului care prevede coeficienții maximi de pierderi specific activităților de depozitare, manipulare, distribuție realizat de persoane juridice abilitate în perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, pierderile sunt evidențiate în contabilitate, iar societatea a corectat și a depus declarații fiscale în temeiul art.84 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, **S.C. .X. S.R.L.** solicită în baza art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suspendarea soluționării prezentei contestații până la pronunțarea cu caracter irevocabil a contestației împotriva Procesului verbal de contravenție nr. .X./ 2012, motivând că în cazul în care instanța de judecată competentă va constata că susținerile din procesul verbal de contravenție sunt nelegale, cantitatea de .X. tone de combustibil tip M va dobândi regimul juridic al unui produs aflat în antrepozitul fiscal, diminuând astfel corespunzător cantitatea de combustibil de tip M lipsă din același antrepozit fiscal.

II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./ 2012, contestată, organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele:

Obiectivul controlului a fost verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor față de bugetul consolidat al statului în perioada 01.01.2011-31.07.2012, privind modalitatea de constituire, declarare și plată a acizelor.

Societatea deține autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X. emisă în data de .X.2011 în baza căreia realizează în regim suspensiv de accize produse finite accizabile: E 430-Motorine, E 470-Păcură, pentru care pot fi achiziționate materiile prime accizabile E 430-Motorine, E 470-Păcură, E 490 – Alte produse energetice.

Totodată, societatea deține și autorizația de expeditor înregistrat nr.RO.X. din data de .X. în baza căreia poate expedia în regim suspensiv de la plata accizelor, după punerea în liberă circulație, produsele E 430 Motorine și

este îndreptățită să expedieze produsele accizabile din locul de import către propriul antrepozit fiscal, cu respectarea prevederilor legale.

Organele vamale din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au efectuat la data de .X.2012 un control inopinat pentru a verifica stocurile de produse energetice aflate în antrepozitul fiscal al **S.C. .X. S.R.L.**

În urma verificărilor efectuate organele vamale au constatat diferențe între stocurile scriptice și cele factice ale societății care au fost consemnate în Procesul verbal de control nr. .X./2012, proces care a fost transmis Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru continuarea verificărilor.

Urmare controlului efectuat în data de .X.2012 la antrepozitul fiscal aparținând **S.C. .X. S.R.L.**, în urma comparării stocurilor de marfă înregistrate în fișe de magazie cu cele din contabilitatea societății, organele vamale au constatat o diferență în minus la produsul finit combustibil tip M de .X. tone, lipsă din antrepozitul fiscal pentru care au stabilit că societatea datorează accize în conformitate cu art.206⁷ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În Nota explicativă dată de reprezentantul societății, acesta justifică lipsa din gestiune ca fiind rezultatul pierderilor tehnologice din anul 2012 provenite din operațiunile de încărcare/descărcare/depozitare derulate în antrepozitul fiscal și susține că minusul respectiv se referă la produsul combustibil tip M, produs petrolier care este fabricat în proporție de 90% din motorină și care este supus pierderilor tehnologice determinate de procese naturale.

Organele vamale precizează că lipsa cantității de .X. tone combustibil de tip M nu poate fi considerată pierdere neimpozabilă întrucât în conformitate cu pct.73 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 aceste pierderi nu au fost înregistrate în evidențele financiar- contabile și societatea nu a depus la autoritatea vamală un Studiu privind coeficienții maximi de pierderi specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport avizat de Ministerul Economiei și Comerțului.

De asemenea, organele vamale consideră că societatea avea obligația să cerceteze și să raporteze către autoritatea competentă orice pierdere, lipsă sau neregularitate cu privire la produsele accizabile.

Astfel, pentru cantitatea de .X. tone produs finit tip M, constatată lipsă din antrepozitul fiscal, organele fiscale au stabilit în sarcina societății accize în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor în sumă de .X. lei.

Referitor la rezervoarele în care societatea depozitează în regim suspensiv de la plata accizelor produse energetice, organele vamale au constatat că rezervoarele .X. și .X. în care este depozitată cantitatea de .X. tone combustibil M nu sunt cuprinse în autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X./ .X.2011.

Organele vamale arată că prin adresele numărul .X./2012 și nr. .X./ 2012, S.C. .X. S.R.L. a înștiințat Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. cu privire la intenția de modificare a structurii antrepozitului fiscal deținut prin introducerea Rezervoarelor .X. și .X., fără ca agentul economic să anexeze documente privind condițiile tehnice ale acestora.

Organele vamale au constatat din analiza evidențelor financiar-contabile că în perioada .X. 2012 societatea a fabricat produsul energetic de tip M care a fost depozitat și în cele două rezervoare, respectiv .X. și .X..

Pe cale de consecință, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a apreciat că rezervoarele .X. și .X. nu fac parte din spațiul autorizat ca antrepozit fiscal conform autorizației nr.RO.X./ 2011 și au fost încălcate și dispozițiile prevăzute la art.206²¹ alin.(10) din Legea nr.571/2003, în sensul că este interzisă deținerea unui produs accizabil, în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută.

Având în vedere faptul că până la data de .X.2012, data efectuării controlului, societatea nu a depus toate documentele privind condițiile de depozitare ale rezervoarele .X. și .X., iar rezervoarele nu fac parte din spațiul autorizat ca antrepozit fiscal conform autorizației nr.RO.X./ 2011 fiind încălcate dispozițiile prevăzute la art.206²¹ alin.(10) din Legea nr.571/2003, organele vamale au întocmit Procesul verbal de contravenție nr. .X./2012 și au sancționat societatea cu amendă și confiscarea produselor în conformitate cu art.221³ lit.a) din Codul fiscal.

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

Referitor la accizele în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize aferente lipsurilor de combustibil de tip M din gestiune, în condițiile în care aceasta nu a îndeplinit obligațiile de antrepozitar autorizat prevăzute de legislația fiscală.

În fapt, organele vamale din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au efectuat la data de .X.2012 un control

inopinat pentru a verifica stocurile de produse energetice aflate în antrepozitul fiscal al **S.C. .X. S.R.L.**

În urma verificărilor efectuate organele vamale au constatat diferențe între stocurile scriptice și cele factice ale societății care au fost consemnate în Procesul verbal de control nr. **.X./2012**, proces care a fost transmis Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale **.X.** pentru continuarea verificărilor.

Organele vamale au constatat o diferență în minus la produsul finit combustibil tip M de **.X.** tone, lipsă din antrepozitul fiscal pentru care au stabilit că societatea datorează accize începând cu data la care s-a constatat minusul produselor accizabile din gestiunea societății, respectiv **.X.2012**.

Prin Nota explicativă nr. **.X./2012** dată în timpul inspecției fiscale, reprezentantul **S.C. .X. S.R.L.** a precizat cu privire la această diferență următoarele:

*“În legatura cu acest minus, de **.X.** to, considerăm că el este rezultatul pierderilor tehnologice din anul 2012 provenite din operațiunile de încărcare/descărcare/depozitare produse petroliere, pierderi tehnologice recunoscute atât de către Ministerul Economiei cât și de către Ministerul Finantelor și care pot fi operate în contabilitatea unui antrepozitar autorizat, în condițiile legii.”*

Prin contestația formulată **S.C. .X. S.R.L.** susține că distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile aflate sub regimul suspensiv de accize dintr-o cauză ce ține de natura produselor, nu este considerată eliberare pentru consum.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206⁷ alin.(1) lit.a) și alin.(5) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.08.2012, care precizează:

“ART. 206⁷

Eliberarea pentru consum

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

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;(…)

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.”

De asemenea sunt aplicabile și dispozițiile art.206²⁶ din același act normativ care stipulează:

Obligațiile antrepozitarului autorizat

(1) Orice antrepozitar autorizat are obligația de a îndeplini următoarele cerințe:(...)

i) să cerceteze și să raporteze către autoritatea competentă orice pierdere, lipsă sau neregularitate cu privire la produsele accizabile;(…)”

De asemenea, pct.73 alin.(2)-(5) și alin.(11) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

”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:(...)

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;(…)

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

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 pierdere 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 pierdere 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.

Prin urmare, conform prevederilor legale invocate rezultă că pierderile de produse accizabile datorate evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului sunt neimpozabile, în condițiile în care 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 Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., au constatat diferențe între stocurile scriptice și faptice ale **S.C. .X. S.R.L.** pe baza situației stocurilor și fișelor de magazie ale produselor tehnologice.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele vamale au stabilit pentru produsul finit combustibil tip M o diferență cantitativă, lipsă din antrepozitul fiscal, de .X. tone, diferență cantitativă necontestată de societate și față de care, prin contestație arată că provine din operațiunile de incarcare/descarcare/depozitare produse petroliere.

Astfel, organele vamale au constatat că societatea nu a respectat prevederile pct.73 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că **S.C. .X. S.R.L.** avea obligația, să încheie un proces verbal privind înregistrarea lipsurilor, să dovedească că pierderile respective se încadrează în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport și că aceste pierderi/lipsuri au fost înregistrate în evidența contabilă.

Or, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei societatea nu a anunțat autoritatea vamală cu privire la lipsa de combustibil din gestiune, nu a încheiat procese verbale pentru înregistrarea pierderilor și nici nu a înregistrat în evidența financiar contabilă lipsa din antrepozitul fiscal a cantității de .X. tone reprezentând de combustibil de tip M.

Mai mult, din actele aflate la dosar nu rezulta că societatea deținea un studiu, realizat de persoane juridice abilitate și vizat de organele abilitate

conform prevederilor legale, care să conțină coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport.

Având în vedere cele de mai sus, coroborate cu prevederile art.206²⁶ din Codul fiscal, lipsa din antrepozitul fiscal a cantității de .X. tone combustibil de tip M, produs accizabil, nu se admite ca neimpozabilă, drept pentru care, în speță devin incidente prevederile pct.73 alin.(11) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerea societății că dispozițiile pct.73 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2003 privind Normele metodologice la Codul fiscal permit ca pierderile tehnologice să fie recunoscute în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor, că deține în proprietate instalația de prelucrare a produselor petroliere, iar pe baza rețetelor de fabricație organele vamale puteau determina limitele pentru normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor pentru pierderile tehnologice, se reține că diferența cantitativă de .X. tone combustibil de tip M a fost stabilită ca diferență între stocul scriptic și stocul faptic din antrepozitul fiscal nefiind rezultatul unor pierderi tehnologice care au loc în timpul procesului tehnologic de producție și incluse în norme de consum or stabilite ca și pierderi tehnologice raportate la o rată de randament a materiilor prime.

Mai mult, produsul combustibil de tip M este produsul finit rezultat în urma procesului de producție și așa cum însăși contestatoarea admite prin contestație pierderile de combustibil de tip M se datorează ca urmare a activităților de încărcare/descărcare/depozitare derulate în antrepozitul fiscal și pentru care societatea trebuia să dețină un studiu avizat de organele competente care să precizeze coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport or așa cum s-a arătat mai sus societatea nu a îndeplinit condițiile cumulative prevăzute de lege pentru a se admite ca neimpozabilă lipsa din antrepozitul fiscal a cantității de .X. tone combustibil de tip M.

Referitor la susținerea societății că potrivit pct.73 din Hotărârea Guvernului nr.44/2003 privind Normele metodologice la Codul fiscal pentru produsele accizabile afectate de pierderi iremediabile nu se datorează accize în limitele prevăzute de normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor, în acest sens fiind și prevederile Ordinului ministrului economiei și comerțului nr.615/2004, se reține că la art.1 și art.2 din acest act normativ se precizează:

ART.1

Prin consumuri tehnologice specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport al uleiurilor minerale și produselor petroliere

tipice și atipice aferente industriei petroliere, în sensul prezentului ordin, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul depozitării, manipulării, distribuției și transportului uleiurilor minerale și produselor petroliere tipice și atipice, determinate de procese naturale cum sunt: evaporare, volatilizare, depuneri pe pereții vagoanelor și ai recipientelor în care sunt transportate și depozitate aceste produse, precum și depuneri pe pereții conductelor de transport.

ART.2

(1) Se admit ca neimpozabile în sensul art. 192 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consumurile tehnologice definite la art. 1, respectiv cantitățile rezultate prin aplicarea coeficienților maximi de consumuri tehnologice, specifici activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport al uleiurilor minerale și produselor petroliere tipice și atipice.

(2) Beneficiază de regimul prevăzut la alin. (1) agenții economici care fac dovada existenței unui studiu privind coeficienții maximi de consumuri tehnologice, specifici activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport al uleiurilor minerale și produselor petroliere tipice și atipice, întocmit de către persoane juridice abilitate și avizat de Ministerul Economiei și Comerțului și de Ministerul Finanțelor Publice.”

Prin urmare, se reține că termenii de “pierderi iremediabile” și “consumuri tehnologice” au în esență același conținut economic, deoarece reprezintă scăzăminte, se produc în timpul activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport și sunt determinate de procese naturale, spre deosebire de pierderile tehnologice care au loc în timpul procesului tehnologic de producție și care sunt incluse în norme de consum.

În consecință, societatea face o confuzie între noțiunea de pierderi tehnologice ale produselor energetice, respectiv reziduuri (produse neaccizabile) care au loc în timpul procesului tehnologic de producție și noțiunea de consumuri tehnologice (pierderi iremediabile) specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport al uleiurilor minerale, care sunt determinate de procese naturale.

Cu privire la susținerea societății potrivit căreia “organele de control au procedat la verificarea intrărilor/livrărilor prin denumire comercială de produs și nu prin coduri NC așa cum ar fi fost legal”, aceasta nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul ca la pagina 6 din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2012 organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au precizat produsele finite obținute în instalație atât ca denumire comerciala cât și încadrările din

nomenclatura combinată, așa cum au fost înregistrate și în evidența contabilă a societății.

Cu privire la susținerea societății potrivit căreia societatea poate corecta declarațiile fiscale în termen de prescripție de 5 ani, se reține că declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială prin depunerea la organul fiscal competent a unei declarații rectificative, doar în situația în care nu s-a început inspectia fiscală. Totodată, se reține că declarațiile se depun de către contribuabil sub rezerva unei verificări ulterioare de către organul fiscal care, în cazul inspecției fiscale, are obligația de a verifica legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea acestora și confruntarea declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse.

În cazul de față, **S.C. .X. S.R.L.** a fost supusă unei inspecții fiscale și o dată cu începerea acesteia societatea nu mai poate depune declarații rectificative nici în timpul verificărilor fiscale și nici ulterior acestora, întrucât organele vamale, în timpul controlului fiscal verifică legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectarea prevederilor legislației fiscale, confruntă declarațiile fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și în cazul în care se constată diferențe se stabilesc obligații fiscale suplimentare.

Având în vedere că societatea nu a anunțat autoritatea vamală cu privire la lipsa de combustibil din gestiune, nu a încheiat procese verbale pentru înregistrarea pierderilor, nu a înregistrat în evidența financiar-contabilă aceste pierderi și nici nu a făcut dovada că pierderile respective se încadrează în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport, lipsa din antrepozitul fiscal a cantității de .X. tone combustibil de tip M, produs accizabil, nu se admite ca neimpozabilă, drept pentru care în mod legal organele vamale au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând accize.

Prin urmare, în conformitate cu 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.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "11.1 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 societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând accize aferente cantitatii de combustibil de tip M constatat lipsă din antrepozitul fiscal.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând dobânzi aferente accizelor și suma de .X. lei reprezentând penalitățile de întârziere aferente accizelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2012 încheiată de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize, aceasta datorează și suma de .X. lei reprezentând dobânzi aferente accizelor, precum și suma de .X. lei reprezentând penalitățile de întârziere aferente accizelor, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

Referitor la solicitarea societății de suspendare a soluționării prezentei contestații până la pronunțarea de către instanța judecătorească competentă a unei soluții irevocabile ca urmare a contestației formulată împotriva Procesului verbal de contravenție nr. .X./ 2012, în baza art.214 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține ca prin raportul de inspecție fiscală organele vamale au constatat că rezervoarele .X. și .X. nu fac parte din spațiul autorizat ca antrepozit fiscal conform autorizației de antrepozit fiscal nr.RO.X./ 2011, societatea încălcând prevederile art.206²¹ alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută.

Organele vamale în conformitate cu prevederile art.221 alin.(2) și alin.(3) lit.a) Cod fiscal au sancționat contravențional societatea prin Procesul verbal de contravenție nr. .X./ 2012, respectiv au dispus confiscarea cantității de produs accizabil depozitat în rezervoarele .X. și .X..

Astfel, art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“ART. 214

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:(...)

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

Or, cauza supusă soluționării în speță, respectiv admiterea/neadmiterea ca neimpozabilă a lipsei de produs accizabil din antrepozit fiscal nu depinde în niciun fel de soluția pe care instanța o va pronunța cu privire la fapta constatată prin procesul verbal de contravenție, respectiv lipsa autorizării ca antrepozit fiscal a rezervoarelor .X. si .X., drept pentru care solicitarea societatii va fi respinsă ca nefondată.

Pentru considerentele reținute în cuprinsul prezentei decizii și în baza prevederilor legale invocate, precum și 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 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. .X./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./ .X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. /2012, încheiată de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- accize în sumă de .X. lei;**
- dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei;**
- penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR GENERAL,

X.