



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 8 din 2011

Privind : soluționarea contestației formulată de S.C. S.R.L. cu sediul în orașul, județul Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr.....2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman-Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova- Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Teleorman, prin Adresa nr.....2010, cu privire la contestația formulată de S.C. S.R.L. cu sediul social în orașul, județul Teleorman, ocazie cu care organul care a încheiat actul atacat a înaintat dosarul cauzei, împreună cu Referatul privind propunerile de soluționare nr.2010.

Contestatoarea se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.2010, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr.2010.

Ulterior, cu Adresa nr.2011, organele de soluționare au solicitat organelor vamale să completeze dosarul contestației cu Studiul privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice, specifice activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport bioetanol(document menționat în sprijinul contestației de SC SRL).

În acest sens DGFP Teleorman a primit răspunsul înregistrat sub nr.2011, respectiv documentul solicitat.

De asemenea, prin Adresa nr.2011, organele de soluționare au solicitat organelor vamale să completeze dosarul contestației referitor la avizarea studiului în cauza de către Ministerul Economiei și Mediului de Afaceri.

În acest sens DGFP Teleorman a primit răspunsul înregistrat sub nr.2011.

În condițiile prezentate, petenta contestă obligația fiscală suplimentară stabilită în sarcina sa în cuantum total de lei, constituită din :

- lei - accize pentru alcool etilic;
- lei - majorări de întârziere aferente accizelor.

Contestația, înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Teleorman sub nr.2010, a fost depusă în termenul legal reglementat de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată(M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare.

Fiind îndeplinite și celelalte proceduri de contestare prevăzute de lege, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este competentă să se pronunțe asupra cauzei .

I. S.C. S.R.L. a contestat Decizia de impunere nr.2010, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr.2010, solicitând anularea acestora și

exonerarea de la plata sumei totale de lei din care accize pentru alcool etilic in suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei, sume pe care le considera nedatorate, avand in vedere urmatoarele:

IN FAPT: potrivit mentiunilor Raportului de inspectie fiscala nr.2010 întocmit de DJAOV Teleorman, petenta a livrat in regim suspensiv cantitatea de litrii produs accizabil alcool etilic-bioetanol catre antrepozite fiscal situatie pe teritoriul national si pe teritoriul Comunitati cu respectarea prevederilor art.206³⁰ alin. (2) lit. (a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru unele livrari efectuate de **SC SRL** catre antrepozitul fiscal de productie **SC SA** la receptionarea cantitatilor livrate s-au constatat diferente in minus totalizand cantitatea de litri.

Autoarea cererii mentioneaza faptul ca echipa de inspectie fiscala a procedat la verificarea modului de solutionare a diferentelor constatate in minus si a constatat ca **SC SRL** nu a constituit achitat si declarat acciza aferenta acestor cantitati la termenele stabilite de legislatia in vigoare.

Mentioneaza de asemenea ca in acest caz nu se datoreaza accize pentru diferentele constatate in minus intrucat aceste diferente nu constituie eliberare pentru consum.

Precizeaza faptul ca potrivit punctului 73 alin. (2) lit. (a) si (b) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal *"nu se considera eliberare pentru consum distrugerea totala sau pierderea iremediabila de produse accizabile, daca acestea intervin in timpul in care se afla intr-un regim suspensiv de accize si daca produsul nu este disponibil pentru a fi folosit in Romania datorita evaporarii sau altor cauze care reprezinta rezultatul natural al producerii, detinerii sau deplasarii produsului"*

Invoca acelasi articol 206⁷ pct. 73 alin. (3) care stabileste conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca produsele accizabile pentru care nu se datoreaza acciza, potrivit caruia se prevede oportunitatea intocmirii unui studiu realizat de persoane juridice abilitate pentru stabilirea unor coeficienti maximi de pierderi specifice activitatilor de depozitare, manipulare, distributie si transport.

Astfel, sustine ca în vederea respectarilor cerintelor legale S.C. SRL a efectuat prin institutul SA, abilitat in acest sens un **"Studiu privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice, specifice activitatii de depozitare, manipulare, distributie si transport pentru bioetanol"** vizat de Ministerul Economiei si Mediului de Afaceri, conform prevederilor Codului fiscal art. 206⁷ pct. 73 alin.(5).

Sustine de asemenea faptul ca în Normele metodologice ale Codului fiscal la pct. 73 alin. (5), se prevede expres că: "Antrepozitarii autorizati au obligatia ca o copie a studiilor prevazute la alin. (3) lit. (c) sa fie depusa la autoritatea vamala teritoriala in vederea inregistrarii si pastrarii de catre aceasta autoritate ."

Insa, potrivit sustinerilor petentei, DJAOV Teleorman refuza sa ia in considerare acest studiu, fapt pe care-l considera total ilegal!

De asemenea mentioneaza ca DJAOV Teleorman refuza sa ia in considerare Codul fiscal, care la pct. 73 alin.3 lit. c), precizeaza ca nu se datoreaza accize daca: " se incadreaza in cazul de la alin. (2) lit. b), in limitele prevazute in normele tehnice ale utilajelor si instalatiilor sau in coeficientii maximi de pierderi specifice activitatilor de manipulare, distributie si transport prevazuti in studiile realizate de persoane juridice abilitate la solicitarea antrepozitarului interesat".

Astfel, petenta invedereaza faptul ca:

-în acest caz DJAOV Teleorman trebuie sa ia in considerare ori eroarea de masurare a cantarului (mult mai mare decat coeficientii din studiu), ori studiul;

-DJAOV Teleorman nu ia in considerare nici una din cele doua variante.

-DJAOV Teleorman considera ca depozitarea, manipularea si transportul trebuie facute fara nici un gram pierdere, dar asa ceva nu exista niciunde in lume. Toate tarile au coeficienti de pierderi stabiliti prin lege (exemplu: 0,4 Olanda, 0,5 Polonia etc ...) sau fac studiu pentru pierderi;

-ceea ce face DJAOV Teleorman este absurd, illogic si ilegal! Nimeni nu poate opera in aceste conditii in care DJAOV Teleorman nu respecta legea;

-conform coeficientilor prevazuti in acest studiu, livrarile interne si externe de bioetanol se incadreaza in pierderile stabilite de studiu;

-toate lipsurile au fost constatate la vagoane care au plecat sigilate de vama Teleorman, au fost receptionate cu toate sigilile intacte de vama Prahova, diferentele(lipsurile) datorandu-se in principal folosirii unor metode diferite de determinare a cantitatii de bioetanol;

-acest lucru este recunoscut si de DJAOV Teleorman in actul de control nr./2010, pe care nu il ia in considerare la inspectia fiscala, din care citeaza:

" lipsurile constatate se datoreaza unor diferente generate de mijloacele de cantarire si masurare detinute de expeditor si primitor".

Tot in motivarea contestatiei, petenta sustine ca SC SA a comunicat acesteia lamuriri cu privire la inexactitatile invocate de Autoritatea Vamala, raspunzand punctual fiecarei observatii in parte, iar Studiul de evaluare privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice specifici activitatii de depozitare, manipulare, distributie si transport pentru bioetanol a fost insusit si avizat de catre Ministerul Economiei si Finantelor, fara observatii. Nu exista alte foruri legislative care ar trebui sa confirme validitatea datelor din studiu.

Coeficientii de consum tehnologic (pierderile de produs) se calculeaza pentru activitatile specifice la care este supus produsul: depozitare, manipulare, transport si reprezinta scazamintele care se produc in timpul acestor activitati determinate de procese naturale precum: evaporare, volatizare, depuneri pe peretii vagoanelor sau recipientelor in care sunt transportate si depozitate aceste produse.

Fata de cele de mai sus, solicita admiterea contestatiei, anulara deciziei de impunere, nr.2010 si pe fond exonerarea societatii de la plata sumei de lei, din care accize pentru alcool etilic in suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei, deoarece cele doua cantitati accizabile conform studiului, (dar neaccizabile daca s-ar lua in considerare clasele de precizie a cantarelor) au accizele platite conform ordinelor de plata anexate.

IN DREPT: își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, pct. 73. alin. 2 lit. c) și alin.4 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În dovedirea celor susținute înțelege să se folosească de proba cu înscrisuri și depune în acest sens copii certificate de pe următoarele documente:

- Decizia de impunere nr.....2010, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală;
- Raport de inspectie fiscală2010;
- Procesul- verbal nr./2010;
- Ordinele de plată privind achitarea accizelor;
- Lista coeficientilor de pierderi în timpul activității de manipulare, depozitare, transport și distributie pentru bioetanol.

II. Din Decizia de impunere nr.2010, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr.2010, întocmite de organele vamale, se rețin următoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 16.03.2010-15.10.2010.

Controlul s-a efectuat in baza prevederilor Titlului VII din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata.

Procedura de control a constat in controlul total al documentelor din evidenta contabila: documente administrative de insotire, avize de expeditie, ordine de plata, situatia stocurilor de produse accizabile -alcool etilic(bioetanol) si declaratiile privind obligatiile datorate la bugetul general consolidat cod 103.

Reprezentantii DJAOV Teleorman mentioneaza faptul ca la data controlului agentul economic avea calitatea de antrepozit fiscal de productie conform autorizatiei de antrepozit fiscal nr. R0..... din2009 cu valabilitate de la data de2009, pentru productie alcool etilic-bioetanol.

In aceasta calitate agentul economic poate primi, produce, transforma, detine sau expedia in regim suspensiv, produsul accizabil cu codul S300 - Alcool etilic - bioetanol.

Alcoolul etilic-bioetanol este produs accizabil pentru care se percepe acciza in conformitate cu prevederile art. 206² din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *Accizele armonizate, denumite in continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului urmatoarelor produse: alcool si bauturi alcoolice; tutun prelucrat; produse energetice si electricitate*".

In perioada controlata, agentul economic a livrat in regim suspensiv cantitatea de litri produs accizabil alcool etilic-bioetanol, catre antrepozite fiscale situate pe teritoriul national si pe teritoriul Comunitatii, cu respectarea prevederilor art. 206³⁰ alin. (2) lit a) pct 1. din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: *Deplasarea produselor accizabile aflate in regim suspensiv de accize ... Produsele accizabile pot fi deplasate in regim suspensiv de accize pe teritoriul Comunitatii, inclusiv daca produsele sunt deplasate via o tara terta sau un teritoriu tert:*
a) *de la un antrepozit fiscal la: 1. un alt antrepozit fiscal;*".

Pentru unele livrari efectuate de SC SRL, catre antrepozitul fiscal de productie SC SA, CUI RO la receptionarea cantitatilor livrate s-a constatat diferente cu minus totalizand cantitatea de litri. Aceste diferente au fost consemnate in procesele verbale de receptie cantitativa incheiate la destinatie si in rapoartele de primire a produsului accizabil, care incheie deplasarea produselor in regim suspensiv de accize in conformitate cu prevederile art.206³⁰ alin.(7) pct 1. din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: *Deplasarea in regim suspensiv de accize a produselor accizabile se incheie: 1. in cazurile prevazute la alin (2) lit a) pct. 1, 2 si 4 si lit b), in momentul in care destinatarul a receptionat produsele accizabile;*

Accizele aferente produselor accizabile au devenit exigibile, conform prevederilor 206⁶, alin. (1) din Codul Fiscal care stipuleaza : "*accizele devin exigibile in momentul eliberarii pentru consum si in statul membru in care se face eliberarea pentru consum*".

Eliberarea pentru consum este reglementata de art. 206⁷ alin(1) lit a) : *iesirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentara, dintr-un regim suspensiv de accize.*

Echipa de inspectie fiscala a procedat la verificarea modului de solutionare a diferentelor constatate in minus si a constatat ca agentul economic nu constituie, achita si declara acciza aferenta acestor cantitati la termenele stabilite de legislatia in vigoare.

Potrivit prevederilor art. 206⁹ alin(1) lit a) pct. 1 : "*Persoana platitoare de accize care au devenit exigibile este: a) in ceea ce priveste iesirea unor produse acizabile dintr-*

un regim suspensiv de accize , astfel cum se mentioneaza la art. 206⁷ alin(1) lit a): 1. antrepozitarul autorizat , destinatarul inregistrat sau orice alta persoana care elibereaza produsele accizabile din regimul suspensiv de accize ori in numele careia se efectueaza aceasta eliberare si, in cazul iesirii neregulamentare din antrepozitul fiscal, orice alta persoana care a participat la aceasta iesire; si prevederilor pct. 73. alin (11) din Normele de aplicare ale Titlului VII din Codul Fiscal aprobat prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare: In toate situatiile in care distrugerea sau pierderea produselor accizabile nu se admite ca neimpozabila , acciza devine exigibila la data la care autoritatea vamala teritoriala a stabilit regimul pierderilor si se plateste in termen de 5 zile de la aceasta data.

Potrivit prevederilor pct 71.alin (2) lit.c) din Normele de aplicare ale Titlului VII din Codul Fiscal aprobat prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, pentru cantitatea de alcool etilic-bioetanol constata lipsa, a fost constiuita acciza de plata dupa formula:

$$A = \frac{C \times K \times R \times Q}{100}$$

unde: 100

A= cuantumul accizei;

C=concentratia alcoolica exprimata in procente de volum = 99.69%, conform adresei ANV, Directia Supraveghere Accize si Operatiuni Vamale nr./A/SI/....2009, inregistrata la DJAOV Teleorman sub nr./2009;

K=acciza specifica ,in functie de capacitatea de productie anuala, prevazuta la nr. crt. 5 din anexa nr. 1 la Titlul VII din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, =750 Euro /hl de alcool pur;

R= cursul de schimb leu/euro, conform art. 218 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabil in anul 2010 -1 euro=4,2688 lei;

Q=cantitatea in hectolitri= hi;

Acciza datorata stabilita de organele de inspectie fiscala lei.

Pentru nevirarea la termenele legale a accizei datorate, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul majorarilor de intarziere(..... lei) dobanzilor(..... lei) si penalitatilor de intarziere(..... lei), reprezentand accesorii in cunsum total de lei, conform prevederilor O.G. nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea in Capitolul V -Discutia finala cu contribuabilul, organele de inspectie fiscala mentioneaza:

-in punctul de vedere al contribuabilului se face trimitere la "Studiul privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice, specifici activitatii de depozitare, manipulare, distributie si transport pentru bioetanol", realizat la solicitarea antrepozitarului SC SRL, de catre SC SA , dupa la DJAOV Teleorman cu adresa nr./2010 a carui aplicare ar conduce la nedatorarea accizelor pentru cantitatile de alcool etilic- bioetanol , constatate lipsa, in timpul livrarilor in regim suspensiv catre antrepozitul SC SA,

Echipele de control, in urma analizei studiului la care se face apel a constatat in continutul acestuia inexactitati in prezentarea datelor, dupa cum urmeaza:

-coeficientii nu sunt clar stabiliti pentru fiecare tip de livrare (nationala sau intracomunitara) cu toate operatiunile tehnologice care se efectueaza in fiecare caz;

-perioadele vara , iarna pentru care sunt coeficienti diferiti nu sunt determinate in mod explicit.

-pentru coeficientii aferenti transportului, studiul nu are caracter general , fiind specific doar deplasarilor de la depozitul la depozitul

Astfel, datele prezentate in acest studiu nu pot fi valide in stabilirea exigibilitatii accizei pentru cantitatile de alcool etilic- bioetanol constatate lipsa in timpul livrarilor in regim suspensiv catre antrepozitul SC SA,

III. Organele de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, susținerile organelor vamale, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:

S.C. S.R.L. are sediul social în str., în orașul, județul Teleorman, este înregistrată la O.R.C Teleorman sub nr....., C.U.I., atribut fiscal RO, avand ca activitate principală desfășurată: *Fabricarea altor produse chimice organice de bază* - cod CAEN 2014, fiind reprezentată de D-I, în calitate de director general.

1. În ceea ce privește debitul principal reprezentând acciză stabilită suplimentar de plată în sumă de lei.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman este investită să se pronunțe asupra legalității măsurilor organelor de inspectie fiscală din cadrul D.J.A.O.V. Teleorman, care au stabilit în sarcina petiționarei acciză suplimentar de plată în sumă totală de lei.

În fapt, din actul de control atacat(Decizia de impunere nr./2010, care constituie sinteza Raportului de inspectie fiscală nr./2010), organele de soluționare rețin argumentele menționate de reprezentanții DJAOV Teleorman, astfel:

-In perioada controlata(16.03.2010-15.10.2010), agentul economic a livrat in regim suspensiv cantitatea de litri produs accizabil alcool etilic -bioetanol, catre antrepozite fiscale situate pe teritoriul national si pe teritoriul Comunitatii;

-pentru unele livrari efectuate de SC SRL, catre antrepozitul fiscal de productie SC SA, la receptionarea cantitatilor livrate s-au constatat diferente cu minus totalizand cantitatea delitri.

-aceste diferente au fost consemnate in procesele verbale de receptie cantitativa incheiate la destinatie si in rapoartele de primire a produsului accizabil, care incheie deplasarea produselor in regim suspensiv de accize, accizele aferente produselor accizabile devenind exigibile, potrivit prevederilor 206⁶, alin. (1) din Codul Fiscal care stipuleaza : "*accizele devin exigibile in momentul eliberarii pentru consum si in statul membru in care se face eliberarea pentru consum*"

-in cazul de fata potrivit mentiunilor organelor vamale, eliberarea pentru consum este reglementata de art. 206⁷ alin(1) lit a) : *iesirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentara, dintr-un regim suspensiv de accize* .

-astfel, echipa de inspectie fiscala procedând la verificarea modului de solutionare a diferentelor constatate in minus a constatat ca agentul economic nu constituie, achita si declara acciza aferenta acestor cantitati la termenele stabilite de legislatia in vigoare.

-în acest sens, organele de inspectie fiscala considera ca incidente cauzei prevederile art. 206⁹ alin(1) lit a) pct. 1 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora : "*Persoana platitoare de accize care au devenit exigibile este: a) in ceea ce privește iesirea unor produse acizabile dintr-un regim suspensiv de accize , astfel cum se mentioneaza la art. 206⁷ alin(1) lit a): 1. antrepozitarul autorizat , destinatarul inregistrat sau orice alta persoana care elibereaza produsele accizabile din regimul suspensiv de accize ori in numele careia se efectueaza aceasta eliberare si, in*

cazul iesirii neregulamentare din antrepozitul fiscal, orice alta persoana care a participat la aceasta iesire;

-de asemenea, reprezentantii DJAOV Teleorman considera incidente si prevederile pct. 73. alin (11) din Normele de aplicare ale Titlului VII din Codul Fiscal aprobat prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare: *In toate situatiile in care distrugerea sau pierderea produselor accizabile nu se admite ca neimpozabila , acciza devine exigibila la data la care autoritatea vamala teritoriala a stabilit regimul pierderilor si se plateste in termen de 5 zile de la aceasta data.*

-potrivit acestora si prevederilor pct 71.alin (2) lit.c) din Normele de aplicare ale Titlului VII din Codul Fiscal aprobat prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, pentru cantitatea de alcool etilic-bioetanol constata lipsa, reprezentantii DJAOV Teleorman au constiuit acciza suplimentar de de plata la nivelul sumei de lei.

-de asemenea in Capitolul V -Discutia finala cu contribuabilul, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul că în punctul de vedere al contribuabilului se face trimitere la "Studiul privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice, specifici activitatii de depozitare, manipulare, distributie si transport pentru bioetanol", realizat la solicitarea antrepozitarului SC SRL, de catre SC SA , dupa la DJAOV Teleorman cu adresa nr./2010 a carui aplicare ar conduce la nedatorarea accizelor pentru cantitatile de alcool etilic- bioetanol , constatate lipsa, in timpul livrarilor in regim suspensiv catre antrepozitul SC SA,

Potrivit mentiunilor inscrise in actul atacat, echipa de control, in urma analizei studiului la care se face referire a constatat in continutul acestuia inexactitati in prezentarea datelor, dupa cum urmeaza:

-coeficientii nu sunt clar stabiliti pentru fiecare tip de livrare (nationala sau intracomunitara) cu toate operatiunile tehnologice care se efectueaza in fiecare caz;

-perioadele vara , iarna pentru care sunt coeficienti diferiti nu sunt determinate in mod explicit.

-pentru coeficientii aferenti transportului, studiul nu are caracter general, fiind specific doar deplasarilor de la depozitul la depozitul

Astfel, datele prezentate in acest studiu au fost considerate de organele vamale **ca nefiind valide** in stabilirea exigibilitatii accizei pentru cantitatile de alcool etilic-bioetanol constatate lipsa in timpul livrarilor in regim suspensiv catre antrepozitul SC SA,

Fata de mentiunile organelor de inspectie fiscala, în contestatie, S.C. S.R.L. susține faptul că nu datoreaza accize pentru diferentele constatate in minus, intrucat aceste diferente nu constituie eliberare pentru consum.

Precizeaza faptul ca potrivit punctului 73 alin. (2) lit. (a) si (b) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal *"nu se considera eliberare pentru consum distrugerea totala sau pierderea iremediabila de produse accizabile, daca acestea intervin in timpul in care se afla intr-un regim suspensiv de accize si daca produsul nu este disponibil pentru a fi folosit in Romania datorita evaporarii sau altor cauze care reprezinta rezultatul natural al producerii, detinerii sau deplasarii produsului;*

Invoca articolul 206⁷ pct. 73 alin. (3) care stabileste conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca produsele accizabile pentru care nu se datoreaza acciza, potrivit caruia se prevede oportunitatea intocmirii unui studiu realizat de persoane juridice abilitate pentru stabilirea unor coeficienti maximi de pierderi specifice activitatilor de depozitare, manipulare, distributie si transport.

Astfel, sustine ca în vederea respectarii cerintelor legale, S.C. SRL a efectuat prin institutul SA, abilitat in acest sens un **"Studiu privind coeficientii maximi**

de consumuri tehnologice ,specifice activitatii de depozitare ,manipulare ,distributie si transport pentru bioetanol vizat de Ministerul Economiei si Mediului de Afaceri , potrivit prevederilor Codului fiscal art. 206⁷ pct. 73 alin.(5), studiu depus si la autoritatea vamala teritoriala.

Insa, potrivit sustinerilor petentei, DJAOV Teleorman refuza sa ia in considerare acest studiu, fapt pe care-l considera total ilegal, mentionand faptul ca DJAOV Teleorman considera ca depozitarea, manipularea si transportul trebuie facute fara nici un gram pierdere.

Având în vedere considerentele de fapt expuse, organele de soluționare rețin că **din argumentele și documentele care formează dosarul cauzei, față de fenomenul economic judecat, nu se poate reține cu claritate starea de fapt fiscală, avându-se în vedere următoarele:**

- legiuitorul a impus ca **in cazul produselor energetice**, antrepozitarii interesati, sa poata solicita persoanelor abilitate sa intocmeasca studii privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice, specifici activitatii de depozitare, manipulare, distributie si transport, studii pe baza carora nu se considera eliberare in consum distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, dacă produsele in cauza nu sunt disponibile pentru a fi folosite în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului;

-totodata, legiuitorul a impus **ca in cazul acestor produse energetice** antrepozitarii autorizați sa aiba obligația de a depune la autoritatea vamală teritorială în vederea înregistrării și păstrării de către această autoritate, o copie a studiilor respective, **de asemenea impunand ca aceste studii sa fie vizate de Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri;**

-în cauză, **S.C. S.R.L** a efectuat prin institutul SA, abilitat in acest sens, un "**Studiu privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice ,specifice activitatii de depozitare ,manipulare ,distributie si transport pentru bioetanol**", studiu pe care l-a depus la autoritatea vamala teritoriala;

-acest studiu poarta semnatura Secretarului de stat, respectiv poarta viza(stampila) Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri;

Insă, studiul in cauza **nu** a fost considerat de organele vamale ca fiind valid, reprezentantii DJAOV Teleorman **invocand inexactitati in prezentarea datelor(mentionate in detaliu anterior).**

Ulterior, prin Referatul privind propunerile de solutionare(completare transmisa cu Adresa nr.2011) nr...../2010, organele vamale **apreciaza** ca viza Ministerului Economiei, Comertului si Mediului de Afaceri nu era necesara, asa cum este prevazut la pct. 73 alin.(5) din HG nr. 44/2004, întrucat S.C. S.R.L. este producator de alcool etilic -bioetanol, **care nu se incadreaza in categoria produselor energetice.**

De asemenea prin Referatul privind propunerile de solutionare(completare transmisa cu Adresa nr.2011) nr...../2010, organele vamale sustin faptul **ca studiul prezentat autoritatii vamale de catre contestatoare nu este vizat de Ministerului Economiei, Comertului si Mediului de Afaceri**, , in contradictoriu cu afirmatiile aceluiasi organ vamal care in aceeasi pagina mentioneaza faptul ca, citez: viza **fiind aplicata** pe documentul FN/FD intocmit de S.C. S.R.L. (?!).

In conditiile prezentate, in vederea fundamentarii solutiei care urmeaza sa fie adoptata in cauza organele de revizuire au avut in vedere urmatoarele:

-premergator incheierii actelor atacate, in vederea finalizarii acestora, prin Adresa nr./2010, respectiv Adresa(revenire) nr./2010, reprezentantii DJAOV Teleorman s-au adresat Autoritatii Nationale a Vamilor, careia i-au solicitat sa-i

comunica **dacă** Studiu privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice ,specifice activitatii de depozitare ,manipulare ,distributie si transport pentru bioetanol, **poate fi considerat valid** in aplicarea prevederilor art. 206 ⁷ alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv a pct. 73 alin.(3) lit. c) din HG nr. 44/2004.

-prin Adresa nr./SA/BC/2010 Autoritatea Nationala a Vamilor a comunicat DJAOV Teleorman faptul ca urmare celor doua adrese, a solicitat Directiei Legislatie in Domeniul Accizelor din cadrul MFP punct de vedere pentru solutionarea spetei prezentata;

-Din raspunsul Directiei Legislatie in Domeniul Accizelor din cadrul MFP se retine faptul ca: Studiul prezentat de S.C. S.R.L. **a fost avizat de Ministerul Economiei, Comertului si Mediului de Afaceri, tinand cont de destinatia utilizarii bioetanolului, retinandu-se in aceeasi masura faptul ca, masura constatarii respectarii prevederilor legale intra in competenta autoritatii vamale teritoriale, care are posibilitatea verificarii in timp util a deplasarii produselor accizabile in regimul suspensiv de accize.**

Astfel, organele de solutionare constata ca nu se pot retine cu claritate considerentele pentru care autoritatea vamala teritoriala nu considera valid **studiul privind coeficientii maximi de consumuri tehnologice ,specifice activitatii de depozitare, manipulare, distributie si transport pentru bioetanol**, in conditiile in care autoritatea abilitata sa se pronunte asupra exactitatii acestuia, respectiv Ministerul Economiei, Comertului si Mediului de Afaceri, **a avizat documentatia inaintata de petenta.**

Totodata nu se poate retine cu claritate daca in cazul produsului pentru care S.C. S.R.L. detine autorizatie de antrepozit fiscal nr. RO/2009, respectiv alcool etilic -bioetanol, sunt aplicabile prevederile pct. 73 alin.(5) din HG nr. 44/2004, in conditiile in care acest text de lege distinge faptul ca produsul în cazul căruia Studiile privind consumurile tehnologice specifice se avizeaza de Ministerul Economiei, Comertului si Mediului de Afaceri **trebuie sa fie produs energetic**, iar in cazul de fata aceasta autoritate a statului **a avizat studiul tinand cont de destinatia utilizarii bioetanolului.**

In fundamentarea solutiei care urmeaza a fi adoptata in cauza, organele de revizuire au retinut si faptul ca potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, **intre atributiile organelor de inspectie fiscala intra:** constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului, analiza și evaluarea informațiilor fiscale, examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului, solicitarea de informații de la terți, efectuarea de investigații fiscale, ș.a. , organele fiscale (in speta organele de inspectie fiscala ale DJAOV Teleorman) neputandu-se pronunta asupra unor aspecte care nu intra in competenta sa.

In acest sens, organele de revizuire au avut in vedere chiar obiectivele inspectiei fiscale inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr.2010, respectiv:

*„**Obiectivele inspectiei fiscale:** verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili din punct de vedere al accizelor, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora.”*

Retinem faptul ca organele de inspectie fiscala nu se pot pronunta asupra corectitudinii stabilirii coeficientilor pe tipuri de livrare, asupra diferentierii intre coeficientii aplicabili in perioada de vara sau perioada de iarna, ori asupra caracterului specific sau general al studiului, acestea reprezentand constatarii nefiscale, contrar obiectivelor

inspecției fiscale anterior prezentate, reținute chiar din RIF nr...../2010 pag. 1, cu atât mai mult cu cât ministerul de resort a avizat studiul în cauză.

Astfel, organele de soluționare rețin necesitatea reanalizării validității studiului în cauză, prin prisma considerentelor de fapt prezentate.

În ceea ce privește considerentele de **drept** deduse judecării, cauzei îi sunt aplicabile dispozițiile art. 206⁷ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 73 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M.O. nr. 927 din 23 decembrie 2003), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 206⁷

Eliberarea pentru consum

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

a) *ieșirea produselor accizabile, inclusiv nereglementară, dintr-un regim suspensiv de accize;*

[...]

*H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M.O. nr. 112 din 6 februarie 2004), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Norme metodologice:

Art. 206⁷

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;*

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:*

[...]

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.

[...]

Ori, în cauza supusă soluționării, nu se poate reține dacă studiul invocat de petenta, studiu avizat de Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri, ar putea constitui documentul pe baza căruia să se stabilească cu claritate cuantumul sumei datorate sau nedatorate al accizelor la nivelul sumelor calculate de reprezentanții DJAOV Teleorman.

De asemenea nu pot fi reținute argumentele prezentate de organele de inspecție fiscală, potrivit cărora studiul în cauză nu este considerat valid .

Pentru a se pronunța asupra cauzei supuse soluționării, organele de revizuire constată că sunt aplicabile dispozițiile art. 6 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se prevede:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Art. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

[...]

ART. 213

Soluționarea contestației

[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.[...]

[...]

Se retine că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate relevanța stării de fapt fiscale, în ceea ce privește acciza în sumă de lei.

Astfel, considerentele de drept incidente soluției ce urmează a fi adoptată sunt regăsite în prevederile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile cuprinse în pct.-ele 12.6-12.8 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată;

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Soluții asupra contestației

[...]

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

[...]

*Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 893/06.10.2005);

[...]

12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

În consecința urmează să fie desființat titlul de creanță atacat, pentru suma de lei, reprezentând accize suplimentar de plată, procedându-se la încheierea unui nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

2. Privitor la capătul de cerere formulat pentru suma de lei, reprezentând accesoriile aferente accizelor în suma de lei.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman este de a stabili dacă S.C. S.R.L. datorează la bugetul de stat, accesoriile în sumă de lei, aferente accizelor în sumă de lei, în condițiile în care capatul de cerere reprezentând obligație fiscală principală (pentru neplata căreia au fost stabilite accesoriile), a primit prin prezenta decizie soluția de desființare.

În fapt, organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Principiului **de drept - accesorum sequitur principale** (accesoriul urmează principalul), își regăsește aplicabilitatea în speța de față.

În drept sunt aplicabile dispozițiile art. 47 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se prevede:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Art. 47

Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) *Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desființat în condițiile prezentului cod.*

(2) *Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate[...].*

[...]

Astfel, urmează să fie **desființat titlul de creanță atacat și pentru suma de lei, reprezentând accesoriile aferente accizelor în sumă de lei, procedându-se la încheierea unui nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

*

* *

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată directorul executiv al D.G.F.P. Teleorman

D E C I D E :

Art.1 Se desființează Decizia de impunere nr.2010, pentru suma în cuantum total de lei, constituită din :

- lei - accize pentru alcool etilic;
- lei - majorări de întârziere aferente accizelor.

Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Teleorman, urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii;

Art.2. Prezenta decizie a fost redactată în 5(cinci) exemplare toate cu valoare de original comunicate celor interesați ;

Art.3. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării .

Art.4. Biroul Soluționare Contestații va aduce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

Director Executiv