



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



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

DECIZIA NR. 304 / 2011

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.A. .X.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.909288 din data de 18.11.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. - Serviciul antifraudă fiscală prin adresa nr..X./08.11.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/18.11.2010 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A. .X.**, cu sediul în .X., Str. .X., Nr.20, Jud. X, Cod poștal X, CUI X.

S.C. .X. S.A. .X. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.10.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.10.2010 emise de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. - Compartimentul inspecție mărfuri accizate, pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - accize datorate pentru pierderile de bere la îmbuteliere din perioada aprilie – octombrie 2008;
- .X. lei - accesorii aferente accizelor.

În raport de data emiterii deciziei de impunere contestate, respectiv **04.10.2010**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. la data de **26.10.2010**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de serviciul registratură pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

La data depunerii contestației societatea contestatoare se regăsește la poziția X din Anexa 1 la OMFP nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.A. .X..**

I. S.C. .X. S.A. .X. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.10.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.10.2010 emise de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. - Compartimentul inspecție mărfuri accizate, având în vedere următoarele aspecte :

Societatea precizează că deține procese verbale prin care se evidențiază pierderile de bere rezultate în cadrul procesului tehnologic, pierderi care sunt rezultatul natural al îmbutelierii berii și pentru care conform art.192 alin.(4) lit.b) al Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se calculează accize.

Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că din rapoartele de producție lunare prezentate de societate nu reies date care să demonstreze natura pierderilor, societatea precizează că în conformitate cu prevederile art.192 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal nu se datorează accize când, "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".

Societatea susține că pierderile aferente procesului de îmbuteliere la sticlă, PET sau KEG nu se pot evidenția separat, deoarece se întâmplă în același loc cu separarea fazelor, spumarea și capsarea sticlelor, și reprezintă pierderi tehnologice specifice tehnologiei de îmbuteliere a berii fiind rezultatul natural al acestui proces și se calculează pentru toată etapa tehnologică în funcție de cantitatea de bere intrată în secția de îmbuteliere din filtrare și cantitatea de bere îmbuteliată în sticle conform contorului, de la intrarea în depozitul de produs finit.

Prin urmare, având în vedere prezentarea procesului tehnologic de îmbuteliere a berii la sticlă, PET și KEG, societatea consideră că rezultă cu claritate că pierderile sunt înregistrate prin procese-verbale și sunt rezultatul natural al producerii și deplasării produsului, iar conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu se calculează accize.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind faptul că din rapoartele de producție lunară nu reies informații despre momentul și locul producerii pierderii, așa cum prevede pct.16 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.192 alin.(4) lit.b) al Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, societatea precizează că momentul, respectiv locul producerii pierderii este specificat pe fiecare raport zilnic/lunar de producție, acestea fiind specifice fiecărei secții de îmbuteliere în parte (sticlă, PET, KEG).

Totodată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susține că rapoartele de producție au calitatea de document justificativ în sensul reglementărilor financiar-fiscale în vigoare prevăzute de Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008 și conțin datele necesare dovedirii situațiilor prevăzute de codul fiscal.

Referitor la încadrarea pierderilor în limitele prescripțiilor tehnice ale utilajelor și instalațiilor de îmbuteliere conform art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, societatea precizează că a pus la dispoziția organelor fiscale conform procesului verbal de ridicare înscrisuri, contracte și specificații tehnice în care sunt prezentate toate limitele de pierderi conform normelor tehnice ale utilajelor și instalațiilor cu care sunt echipate liniile de îmbuteliere.

Totodată, societatea precizează că pierderile maxime normate declarate (6,5 %) provin din normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor, cerință impusă de pct.16 lit.b) din Normele metodologice pentru aplicarea art.192 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost el modificat de Hotărârea Guvernului nr.1579/2007, acestea fiind stabilite, pentru

fiecare din liniile de îmbuteliere, având la bază norme tehnice din specificațiile utilajelor și instalațiilor stabilite de către furnizorii acestora.

Referitor la cărțile tehnice ale utilajelor componente ale liniilor de îmbuteliere, societatea precizează că acestea au fost prezentate organelor de inspecție fiscală atât în timpul controlului cât și ulterior când au fost transmise către DRAOV .X. prin adresa nr..X./29.09.2010.

Societatea menționează faptul că nicio pierdere de produs accizabil la liniile de îmbuteliere bere nu a fost stabilită în mod arbitrar, modificarea acestora, chiar dacă specificațiile tehnice au rămas aceleași, se datorează faptului că orice echipament nou are o perioadă de probă, de testare, de acomodare și instruire a personalului.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.10.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele vamale au constatat următoarele:

Referitor la pierderile de bere rezultate în cadrul procesului tehnologic de îmbuteliere, din examinarea rapoartelor de producție zilnice s-a constatat că în cadrul procesului tehnologic de fabricare a berii, în etapa de îmbuteliere, societatea a declarat pentru perioada 01.04.2008 – 30.09.2008 pierderi normate de produs accizabil în procent de 6,5% din cantitatea de bere finită obținută.

Același procent apare înregistrat și în evidențele societății ca pierderi efective pentru aceeași perioadă, indiferent dacă îmbutelierea a fost făcută în sticle, PET-uri sau în butoaie tip KEG.

Din analiza explicațiilor și evidențelor puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. .X. nu a îndeplinit condițiile impuse de pct.16 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.192 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificat de Hotărârea Guvernului nr.1579/2007, în sensul că nu deține procese verbale prin care să dovedească pierderile, în schimb declară că înscrierea pierderilor în rapoartele de producție lunare, ține loc de proces verbal, fapt consemnat în extrasele unor hotărâri adoptate în ședințele de consiliu de administrație.

În consecință, s-a stabilit că societatea datorează accize în sumă de .X. lei, aferente pierderilor de bere pentru perioada 01.04.2008 – 31.10.2008.

La stabilirea valorii accizelor, s-a ținut cont de cursul valutar valabil în 2008, de nivelul gradului Plato aferent fiecărui lot de bere în parte, de prevederile art.192 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și de prevederile pct.17 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.192 alin.(7) din Codul fiscal.

Pentru neplata la termenul legal a accizelor aferente pierderilor de bere, organele de control au calculat în sarcina societății accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv:

- majorări de întârziere, în conformitate cu art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007 ;

- dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/2010 ;

- dobânzi de întârziere începând cu data de 01.10.2010, în conformitate cu prevederile art.I pct.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.88/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003.

III. Față de constatările organelor vamale, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este legalitatea obligării societății la plata de accize aferente pierderilor de bere la îmbuteliere, în condițiile în care aceasta nu deține procese verbale privind înregistrarea pierderilor sau lipsurilor.

În fapt, în cadrul procesului tehnologic de îmbuteliere a berii, în perioada supusă controlului, respectiv 01.04.2008 – 31.10.2008, societatea a declarat prin rapoartele de producție pierderi normate de produs accizabil în procent de 6,5% din cantitatea de bere finită obținută.

Același procent apare înregistrat în evidențele societății ca pierderi efective pentru perioada 01.04.2008 – 30.09.2008, procentul fiind același, indiferent dacă îmbutelierea s-a făcut în sticle, în PET-uri sau în butoaie tip KEG.

În timpul inspecției, societății i-au fost solicitate de către organele de control explicații privind modul de stabilire a nivelului pierderilor, însă societatea

nu a putut prezenta procese verbale prin care să dovedească pierderile, dar a susținut că înscrierea acestora în rapoartele de producție lunare ține loc de proces verbal, fapt consemnat în extrasele unor hotărâri adoptate în ședințele de consiliu de administrație.

În condițiile în care societatea nu a prezentat cărțile tehnice ale liniilor de îmbuteliere, nu a făcut dovada existenței unui algoritm de calcul, al unei demonstrații tehnice, pentru stabilirea pierderii normate, nu a dat curs solicitării de a demonstra procedeul prin care a obținut procentul maxim de pierderi normate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că stabilirea pierderilor s-a făcut în mod arbitrar fără o fundamentare tehnică.

În drept, în perioada supusă inspecției fiscale, sunt incidente dispozițiile art.192 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Momentul exigibilității accizelor

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

(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:

a) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră, dar numai în situația în care autoritățile fiscale competente i se prezintă dovezi satisfăcătoare cu privire la evenimentul respectiv, împreună cu informația privind cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România;

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”.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevăd la pct.16, următoarele: *“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”.

Din formularea acestui text normativ, rezultă că pierderile de produse accizabile sunt neimpozabile, în condițiile în care operatorul economic îndeplinește cumulativ cele 3 condiții expres prevăzute, aceste cerințe impuse de legiuitor neputând fi substituite prin prezentarea de către contribuabil a altor înscrisuri.

Cerința îndeplinirii cumulative a acestor condiții rezultă din folosirea conjuncției copulative “și” la finalul alin.(b) de la subpunctul 16 din normele metodologice mai sus explicitate.

În concluzie, pentru a nu datora accize asupra pierderilor de bere rezultate din procesul de îmbuteliere, operatorul economic avea obligația să prezinte organelor fiscale:

- 1) procesul verbal privind înregistrarea pierderilor sau lipsurilor;
- 2) dovada că aceste pierderi se încadrează în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor, precum și
- 3) faptul că aceste pierderi au fost evidențiate și înregistrate în contabilitate.

Deși prin contestație societatea a afirmat că deține procese verbale prin care se evidențiază pierderile care sunt rezultatul natural al îmbutelierii berii, făcând trimitere la anexa 1 la contestație, se reține că această anexă aflată la filele 13 și următoarele din dosarul cauzei, cuprinde extrase din hotărâri adoptate în consiliul de administrație a societății, nicidecum procese verbale prin care se evidențiază pierderile.

Mai mult, atât din raportul de inspecție fiscală cât și din raportul de expertiză contabilă judiciară, fila 102 și următoarele din dosar (anexa 6 la contestație), reiese faptul că societatea nu a întocmit procese verbale de înregistrare a pierderilor.

De asemenea, afirmația societății referitoare la faptul că deține procese verbale prin care se evidențiază pierderile, nu corespunde realității, deoarece în textul Hotărârii consiliului de administrație al societății se precizează că raportul de producție ține loc de proces verbal, caz în care nu poate fi pus semnul egal între “a deține” și “a ține loc”.

Raportul de producție lunară este un document de sinteză, conținând date cantitative determinate pe baza unor măsurători, caz în care nu se poate pune problema acceptării sau nu a unei situații implicite, perfect determinate.

Societatea nu se poate prevala de textul actului normativ de bază care la alin.(4) lit.b) al art.192 anterior invocat, prevede că nu de datorează accize când 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, deoarece legiuitorul face trimitere la normele date în aplicare, norme care sabilesc neechivoc procedura de înregistrare a acestor pierderi.

În consecință, întrucât societatea nu deține procese verbale pentru înregistrarea pierderilor, documente justificative în sensul prevederilor financiar-fiscale în vigoare, nici nu face dovada modului de stabilire a pierderilor normate, neputând demonstra că procentul de 6,5% pierderi normate a fost preluat dintr-o prescripție tehnică sau a rezultat dintr-un algoritm de calcul, dintr-o demonstrație tehnică, în mod legal organele de control au stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - accize datorate pentru pierderile de berela îmbuteliere din perioada aprilie – octombrie 2008;
- .X. lei - accesorii aferente accizelor.

În lipsa altor argumente ale contribuabilului privind modul de calcul al obligației cu titlu de accize și al accesoriilor aferente, privind baza de calcul a acestor obligații, numărul de zile de întârziere și cotele aplicate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele 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 considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul

Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea contestației formulată de **S.C. .X. S.A. .X.**, ca neîntemeiată pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - accize datorate pentru pierderile de bere la îmbuteliere din perioada aprilie – octombrie 2008;

- .X. lei - accesorii aferente accizelor, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.10.2010.

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

DIRECTOR GENERAL,

X

X