



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 259 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X.S S.A., din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu
nr.907.318/08.08.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr..X./29.07.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu nr.X/08.08.2011, asupra contestației formulată de S.C. .X.S SRL cu sediul social în X, calea X, nr.X, et.X, județul X, CUI X, împotriva Deciziei de impunere nr.R-.X./27.06.2011 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.R-.X./27.06.201, încheiat de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de inspecție fiscală.

Decizia de impunere nr.R-.X./27.06.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. are ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente accizei în sumă de .X. lei.

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, chiar în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.R-BH 1, respectiv data de 27.06.2011, contestația fiind depusă la data de 19.07.2011 la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., conform ștampilei acestei instituții aplicate pe originalul contestației aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207(1) și art.209 (1) lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației S.C..X. S.A. regăsindu-se la poziția nr.X din Anexa 2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X.S S.R.L. din .X., județul .X..

I. Contestatoarea solicită anularea Deciziei de impunere nr.R-.X./27.06.2011, invocând faptul că plusurile și minusurile de inventar se datorează variației de densitate și erorilor de măsurare corespunzător marjei de eroare specifice fiecărui aparat de măsură utilizat pe parcursul încărcării, descărcării și manipulării mărfurilor.

Societatea contestatoare afirmă că sistemul de măsurare al volumelor de carburanți pe parcursul operațiunilor de recepție și livrare din depozit este compus din cântar electronic la recepție și din instrumente de măsură volumetrică la livrare iar aceste instrumente de măsurare ale societății sunt susceptibile de erori în plus sau în minus corespunzătoare marjei de eroare specifice fiecărui aparat de măsurare.

Petenta susține că potrivit Normei de Metrologie Legală NML 007-05 emisă de Biroul Român de Metrologie Legală în 2005, erorile maxime tolerate pentru sistemul de măsurare de tipul celor folosite în depozitele Societății sunt de +/- 0,5%.

Contestatoarea consideră că acele cantități de produse accizabile constatate în plus sau în minus după momentul recepționării lor de către societate în calitate de destinatar înregistrat (după eliberarea lor în consum) nu fac obiectul unei impozitări suplimentare din punctul de vedere al accizelor, din moment ce ele sunt aferente unor produse care au fost deja introduse în sistemul de accizare.

Societatea contestatoare consideră că legislația actuală nu conține prevederi referitoare la tratamentul aplicabil diferențelor de produse accizabile constatate după momentul exigibilității accizelor, susținând că nu există temei legal pentru a solicita plata accizelor aferente diferențelor constatate la inventar de către petentă după momentul exigibilității accizelor.

II. Prin Decizia de impunere nr.R-.X./27.06.2011 reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat că

S.C..X.S S.A. nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat accizele aferente plusurilor de produse petroliere constatate la inventariere și vândute ulterior.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cantitățile de produse energetice constatate în plus au fost întocmite note contabile și acestea au fost înregistrate în contabilitate.

Totodată, s-a constatat că aceste plusuri de produse petroliere au fost introduse în stocurile de marfă rezultând astfel cantități mai mari de mărfuri de vânzare, iar cantitățile de produse energetice constatate în plus au fost vândute la același preț cu mărfurile echivalente.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat accizele aferente plusurilor de produse petroliere constatate la inventariere și vândute ulterior iar cantitățile constatate în plus în urma inventarierilor lunare reprezintă produse accizabile deținute de societate peste cantitățile achiziționate și recepționate, astfel încât societatea a deținut produse accizabile pentru care accizele nu au fost plătite și care ulterior au fost vândute.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că produsele petroliere constatate în plus în urma inventarierilor lunare reprezintă produse accizabile deținute de societate peste cantitățile achiziționate și recepționate, societatea datorând accize aferente acestora iar produsele petroliere constatate în plus au fost vândute la prețuri care cuprind valoarea accizelor fără ca aceste accize să fie virate la bugetul de stat.

Astfel, pentru cantitățile de produse petroliere constatate în plus în urma inventarierilor lunare și vândute ulterior au fost calculate accize datorate la bugetul de stat pe baza elementelor de taxare valabile în momentul eliberării pentru consum.

Totodată, pentru accizele datorate au fost calculate majorări de întârziere, respectiv dobânzi și penalități de întârziere conform O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare.

III. Luând în considerare susținerile contestatoarei, documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control și actele normative invocate de contestatară și de organele de control, se rețin următoarele :

Referitor la excepția prescripției dreptului organelor de control vamal de a stabili diferențe de obligații vamale pentru anul 2006, contestatoarea susținând că termenul de prescripție este de 3 ani, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în speță termenul de prescripție este de 5 ani, astfel cum atestă dispozițiile art.100, alin.(1) și (2) din Legea nr.86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

1) Autoritatea vamală are dreptul ca, din oficiu sau la solicitarea declarantului, într-o perioadă de **5 ani** de la acordarea liberului de vamă, să modifice declarația vamală.

(2) În cadrul termenului prevăzut la alin. (1), autoritatea vamală verifică orice documente, registre și evidențe referitoare la mărfurile vămuite sau la operațiunile comerciale ulterioare în legătură cu aceste mărfuri. Controlul se poate face la sediul declarantului, al oricărei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional în operațiunile menționate sau al oricărei alte persoane care se află în posesia acestor acte ori deține informații în legătură cu acestea. De asemenea, poate fi făcut și controlul fizic al mărfurilor, dacă acestea mai există”.

În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei,

Cauza supusă soluționării este legalitatea stabilirii accizei pentru produsele energetice accizabile identificate cu ocazia inventarierii lunare efectuată de societate

În fapt, S.C..X.S S.A. desfășoară activități de comercializare cu carburanți pentru autovehicule în baza autorizației de distribuitor înregistrat nr.RO 000.X./27.03.2007 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Societatea contestatoare a achiziționat produse energetice, în perioada supusă controlului 2006 – 2010, respectiv motorină, benzină, gaz petrolier lichefiat, livrate în regim suspensiv de accize din antrepozite fiscale aflate în țări membre ale comunității europene către depozitul MOL din comuna .X., județul .X. și depozitul din .X., județul .X..

S-a constatat că în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006 societatea a avut calitatea de importator, calitate în care a achitat accizele aferente produselor accizabile importate la data înregistrării declarației vamale de import.

În perioada 01.01.2007 – 31.03.2010 societatea a fost înregistrată ca operator înregistrat fiind autorizată să primească produse accizabile care se deplasează în regim suspensiv de accize din alt stat membru, calitate în care a achiziționat în regim suspensiv de accize produse petroliere pentru care a efectuat recepția cantitativă și a achitat accizele aferente în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care au fost recepționate produsele.

Totodată, s-a constatat că în perioada 01.04.2010 – 31.12.2010, societatea contestatoare a fost înregistrată ca destinatar înregistrat fiind autorizată să primească produse accizabile care se deplasează în regim suspensiv de accize din alt stat membru, calitate în care a achiziționat în regim suspensiv de accize produse petroliere pentru care a efectuat recepția cantitativă și a achitat accizele aferente până la data de 25 a lunii următoare celei în care au fost recepționate produsele.

De asemenea, s-a constatat că pentru cantitățile de produse energetice constatate în plus au fost întocmite note contabile care au fost înregistrate în contabilitate iar aceste plusuri de produse petroliere au fost introduse în stocurile de marfă rezultând astfel cantități mai mari de mărfuri spre vânzare iar cantitățile de produse energetice constatate în plus au fost vândute la același preț cu mărfurile echivalente.

Prin contestația formulată, societatea susține că diferențele constatate la inventarierea efectuată provin din proprietățile fizice ale carburanților, erori tolerate de legile în vigoare și în funcție de metodele de măsurare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.163 lit.j din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 01.04.2010, precizează:

“operatorul înregistrat este persoana fizică sau juridică autorizată să primească în exercitarea activității economice produse supuse accizelor în regim suspensiv [...] ; acest operator nu poate deține sau expedia produse în regim suspensiv”, coroborat cu prevederile art.206²⁹ (2) din același act normativ, unde se stipulează : “Destinatarul înregistrat nu are dreptul de a deține sau de a expedia produse accizabile în regim suspensiv de accize”.

Totodată, în speță se va face aplicarea prevederilor art.206⁶(1) din Legea nr.571/2003, republicat, care prevede : “Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum”, coroborat cu prevederile art.206⁷(1) lit.b din

Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal “eliberarea pentru consum reprezintă deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol”.

Astfel, față de alegația contestatoarei privind faptul că exigibilitatea accizelor nu poate interveni ulterior momentului recepției produselor achiziționate, se reține că în cazul destinatarului înregistrat exigibilitatea accizelor intervine în momentul recepției produselor, dar în cazul cantităților constatate în plus urmare a inventarierilor lunare, momentul exigibilității accizelor este data înregistrării acestor cantități în evidențele contabile ale societății .

Totodată, față de afirmația contestatoarei privind faptul că există spețe precedente cu privire la plusuri de produse accizabile câștigate de contestatoare prin hotărâri ale instanțelor judecătorești, aceasta nu poate fi reținută întrucât în cazurile prezentate de contestatoare s-a procedat la verificarea faptică a stocurilor de produse petroliere, diferențele în plus fiind stabilite de organele de control iar în cazul prezentei inspecției fiscale diferențele în plus au fost stabilite de societate și înscrise în contabilitate.

De asemenea, se reține că, potrivit O.M.F.P. nr.2861/2009, “rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr.82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile :

- *bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă.*
- *bunurile constatate în plus se evaluează și se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicate, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare.”*

Astfel, ținând seama de prevederile de mai sus, se reține că în cazul inventarierii lunare diferențele de inventar constatate într-o lună nu pot fi compensate cu diferențele de inventar constatate într-o altă lună.

Totodată, în ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia în perioada 2007-2010 se aplică o acciză diminuată pentru combustibilii care conțineau un anumit procent de biomasă, se reține că respectivele cantități de produse petroliere constatate în plus în urma inventarierilor lunare

efectuate de societate reprezintă produse deținute peste cantitățile achiziționate și recepționate iar pentru acestea nu există documente privind conținutul de biomasă, astfel încât nu se poate aplica o acciză redusă.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei, se reține că acestea au fost corect calculate pe perioada 01.02.2006 – 21.06.2011 .

Se reține că societatea contestatară face o confuzie între termenul de scadență și termenul de plată, considerând că data la care era obligată să achite debitul principal în sumă de .X. lei, fără să i se calculeze accesorii, era termenul de plată din data de 20.07.2011.

Astfel, potrivit art. 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua următoare **termenului de scadență** și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, dar termenul de scadență nu trebuie confundat cu termenul de plată la care face referire art. 111 alin. (2) din același act normativ, mai sus menționat.

Se reține că, potrivit doctrinei, **termenul de plată** este acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor, iar neachitarea acestora atrage executarea silită iar depășirea **termenului de scadență** atrage plata dobânzilor prevăzute și calculate conform art. 119 și art. 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată se reține că dispozițiile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare fac distincție între termenul de plată și termenul de scadență întrucât la art. 111 alin. (1) se precizează scadența creanțelor fiscale la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi iar la alin. (2) al aceluiași articol se stabilesc termene de plată pentru obligații fiscale principale și accesorii în funcție de data comunicării acestora.

Astfel, se reține că termenul de scadență nu se confundă cu termenul de plată care reprezintă termenul până la care contribuabilul trebuie să achite suma respectivă și care este eșalonat în funcție de data comunicării, spre deosebire de data scadență care este stabilită în raport cu norma juridică încălcată și cu natura impunerii.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor art. 216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din OPANAF nr.2137/2011 privind aptobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X.S .S.A. din .X., formulată împotriva Deciziei de impunere nr.R-.X./27.06.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. privind suma totală de .X. lei, reprezentând accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL

X