



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Natxalã de Administrare Fiscalã
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. X din 17.X.2010

privind modul de soluționare a contestației formulată de SC X SRL X înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. x din 19.x.2009 si sub nr. x/06.x.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea cu adresa nr.X/06.X2010, asupra soluției din 24.X.2010 pronunțate de Parchetul de pe lînga Judecătoria X în dosarul X/P/2008, privind scoaterea de sub urmarire penala a d-lui X, în calitate de administrator al **SC X SRL X**, în vederea reluării procedurii administrative.

În fapt, prin Decizia nr.X din 23.X.2009, urmare contestației formulate de SC X SRL, X, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, a suspendat soluționarea pe fond a cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma de **X lei**, reprezentînd X lei accize și X lei majorări de întîrziere aferente, avînd în vedere că a fost înaintata Parchetului de pe lîngă Judecătoria X de către DJAOV Valcea plîngere penală la data de 16.X.2008.

Avînd în vedere că pe latură penală Parchetul de pe lîngă Judecătoria X s-a pronunțat, iar DJAOV Valcea a comunicat soluția pronunțată de acesta în vederea reluării procedurii administrative, se prezuma ca autoritățile vamale nu au mai exercitat vreo cale de atac potrivit dispozițiilor codului de procedura penală, iar soluția este astfel definitivă.

Drept urmare, în temeiul art.214 alin.(3) din OG 92/2003 republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, care precizează ca : " Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...] " se constată că sunt întrunite condițiile pentru reluarea procedurii administrative și soluțarea pe fond a contestației formulate de SC X SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X din 19.X.2009.

Contestația are ca obiect suma de **X lei** stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr.X din 28.X.2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/ 28.X.2008, anexa la aceasta, întocmite de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea, reprezentînd :

- X lei accize;
- X lei majorări de întîrziere aferente accizelor .

Actul administrativ a fost comunicat D-lui X in calitate de administrator la data de 08.X.2008, potrivit confirmarii de primire existente la dosarul cauzei, iar contestatia a fost înregistrată la Direcția Regionala pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea la data de 07.X.2009, respectându-se astfel termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost formulata prin av. X conform imputernicirii avocațiale nr. X/23.X.2008, existenta in original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art.209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale 214 alin (3) din același act normativ Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze pe fond contestația formulată de SC X SRL X înregistrată la DGFP Valcea sub nr. X/19.X.2009 și respectiv sub nr. X/06.X.2010.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:

A. Petenta contestă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X din 28.X.2008 și Raportul de inspectie fiscala nr.X/28.X.2008 anexa la aceasta întocmite de Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații de plată în suma totală de X lei, motivând următoarele:

În perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, SC X SRL a făcut obiectul unei inspectii fiscale privitor la modul de respectare a legislației fiscale în domeniul accizelor efectuată de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DJAOV Valcea, întocmindu-se în acest sens Raportul de inspectie fiscala nr.X/21.X.2008 și Decizia de impunere nr.X/22.X.2008 prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații de plata în suma totală de X lei reprezentând accize și majorări de întârziere.

Petenta precizează că respectiva decizie de impunere a fost contestată în termen legal, iar prin Decizia nr. X/03.X.2008 emisă de DGFP Valcea au fost desființate cele două acte administrative urmând ca acestea să fie refacute potrivit considerentelor reținute în conținutul soluției pronunțate.

În data de 05.X.2008 Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Valcea - Serviciul de inspectie fiscala și control ulterior a transmis petentei Decizia de impunere nr.X/28.X.2008 și Raportul de inspectie fiscala nr.X/28.X.2008, acte întocmite avându-se în vedere concluziile inspectiei fiscale inițiale fără însă a se proceda la o nouă inspectie fiscala.

Astfel, petenta consideră că cele două acte administrative, respectiv Decizia de impunere nr.X/28.X.2008 și Raportul de inspectie fiscala nr.X/28.X.2008 sunt nelegale din următoarele considerente:

1. Acestea au fost întocmite cu încălcarea prevederilor imperative ale art.216, alin 3 din Codul de procedura fiscală, în sensul că la întocmirea acestora nu s-au avut în vedere considerentele Deciziei nr.X / 03.X.2008, adică:

- prevederile art.240 din Codul fiscal, nu sunt incidente speței în cauză, nefiind vorba de o achiziție de uleiuri minerale în regim de scutire pentru alt scop decât cel industrial.

- probele avute în vedere la întocmirea actelor administrative nu au fost prelevate în conformitate cu Ordinul 356/11.02.2008, adică nu rezulta de unde anume au fost prelevate, iar analiza acestor probe nu s-a efectuat avându-se în vedere documentația obligatorie, procedura de prelevare fiind eronată și aceasta nu are relevanță în susținerea măsurii dispuse de a acciza întreaga livrare de diluant realizată în anul 2008.

2. Petenta consideră că întrucât aceste acte administrative se întemeiază pe aceleași probe, prelevate în data de 23.X.2008 și pe aceleași concluzii ale inspectiei fiscale inițiale, care de fapt au fost desființate prin decizia nr.83/3.10.2008, fiind încălcate

prevederile art.216, alin 3 din Codul de procedura fiscala acest aspect atrage nulitatea absoluta a acestora.

3. In continutul Raportului de inspectie fiscala nu s-a specificat *partida de marfa din care s-a realizat prelevarea probelor* tinand cont de faptul ca la sediul firmei se gaseau atat bidoane PET cu diluant destinate comercializarii cat si recipiente in care se realiza acest produs, astfel ca nu se poate determina ce cantitate de produs ar fi fost realizata cu nerespectarea retetarului autorizat.

De asemenea analiza probelor nu s-a efectuat in conditiile legale, respectiv art.8 din norma privind functionare a Laboratorului vamal central, aceasta proba nefiind insotita de :copia facturii, pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele, copiile buletinelor de analiza emise de producator sau ale oricaror alte documente ce contin informatii referitoare la caracteristicile, compozitia si utilizarea marfurilor, ceea ce atrage nulitatea absoluta a analizei efectuate.

Referitor la calificarea de antrepozit fiscal, atribuita societatii petenta considera ca nu s-a facut dovada de catre organele de control ca a fost schimbata destinatia initiala a produsului de catre societate astfel incat sa fie aplicabile prevederile art.240 din Codul Fiscal.

In ceea ce priveste diferentele de conversie in volum a cantitatii de X litri materie prima, petenta precizeaza ca nu s-a avut in vedere data emiterii documentului de insotire a marfii, data receptionarii materiei prime si faptul ca lipsa se putea datora evaporarii sau altor cauze. Aceste precizari sunt absolut ignorate de catre inspectia fiscala la intocmirea raportului de inspectie fiscala , desi ele sunt specificate in decizia nr. X / 03.X.2008.

B. Din actele administrativ fiscale contestate se rețin următoarele:

SC X SRL X, a facut obiectul unei inspectii fiscale privind modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor pe perioada 01.01 - 30.06.2008 efectuata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DJAOV Valcea in conformitate cu dispozitiile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale HGR 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, precum si a deciziei de solutionare nr.X/03.X.2008 pronuntate de DGFP Valcea, constatandu-se urmatoarele :

Societatea fabrica un produs intitulat Diluant D5/11N utilizand ca materii prime Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60 si alti solventi, conform rețetei de fabricatie proprii, achizitionate de la SC X SA X - Rafinaria SA X - antrepozit fiscal de productie Rafinaria X.

Materiile prime au fost achizitionate in regim de scutire de la plata accizelor in scopul prevazut de Codul fiscal la art. 175 ^ 4 alin (1) pct.2 lit.a, in baza autorizatiilor de utilizator final nr. RO X din 14.X.2007 valabila pina la data de 25.X.2008 si nr. RO X din 08.X.2008, valabila pina la data de 07.X.2009, pentru producerea diluantului D5/11N .

Din verificarea modului de utilizare a uleiurilor minerale, organele de inspectie fiscala, au constatat ca produsul obtinut de SC X SRL denumit Diluant D5/11N, nu a fost fabricat conform retetarului depus la documentatia de autorizare, ca urmare a utilizarii produselor energetice in proportii diferite fata de cele declarate prin retetar, conform rapoartelor de productie intocmite pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, potrivit carora aceasta a utilizat in procesul de productie toata cantitatea de uleiuri minerale aprovizionate in aceiasi perioada, adica X tone, conform facturilor de aprovizionare, precum si cantitatea de X litri de materie prima aflata in stoc la data de 01.01.2008.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat o diferenta de X litri uleiuri minerale, intre documentele de aprovizionare (factura si DAI - documente administrative de insotire) si notele de intrare - receptie intocmite de SC X SRL, ce a fost motivata de

administratorul societatii, in nota explicativa data, prin faptul ca provine din conversia efectuata de el prin aplicarea densitatii maxime previzionate de furnizor considerand ca pe parcursul transportului aceasta oscileaza.

Inspectia fiscala a considerat ca aceasta nu putea inscrie in NIR -uri alte cantitati decat cele inscrise in documentele eliberate de furnizor, intrucat societatea nu dispune de aparate de masurare volumetrica, receptia produselor energetice s-a facut in prezenta unui reprezentant al DJAOV Valcea, iar in procesele verbale intocmite cu prilejul desigilarii mijlocului de transport nu s-au constatat diferente cantitative.

Conform anexei 2 la raportul de inspectie fiscala, reprezentind situatia rapoartelor de productie, organele de inspectie fiscala au constatat ca produsul finit obtinut de societate in perioada verificata, reprezinta un amestec de hidrocarburi (uleiuri minerale tip Rompetrol) clasificate de Laboratorul Vamal Central din cadrul ANV din punct de vedere tarifar la pozitia NC: 27.10.11.25, produs care se supune prevederilor art.175 alin 2 litc din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In justificarea acestei afirmatii, organele de inspectie fiscala invoca RGI (regula generala de interpretare a sistemului armonizat) 1 si 6 , textul pozitiei 27.10., Nota nr.2 de la Capitolul 27 si dupa caz, Nota de subpozitii nr. 4 de la cap. 27 si nota complementara nr.2 de la Cap. 27, deoarece: produsul finit obtinut prin amestecul efectuat pe baza de uleiuri petroliere care contine peste 70 % uleiuri petroliere (textul pozitiei 2710), nu poate fi clasificat ca diluant la pozitia 3814 atita timp cit satisface dispozitiile Notei 2 si Notei de subpozitii 4. Baza legala a celor mentionate este Regulamentul CEE nr. 2658/1987 privind Nomenclatura combinata, modificat prin Regulamentul CEE nr. 1214/2007.

Astfel organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca produsele energetice nu puteau fi produse si/sau detinute in alta parte decit in incinta unui antrepozit fiscal de productie si nu puteau fi deplasate decit dupa efectuarea platii accizei sau in regim suspensiv, cu document administrativ de insotire, operatorul economic incalcind astfel prevederile Titlului VII din Legea 571/2003 art.168 alin (1) si art. 178 alin (1), nedetinand autorizatie de antrepozit fiscal de productie a produselor accizabile.

Asadar, acestea au apreciat ca SC X SRL a produs uleiuri minerale si le-a comercializat si deci a functionat ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale, fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare si cu incalcarea prevederilor art.239 alin (1) si art. 240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ale pct.7 (3) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 .

Astfel acestea au constatat ca SC X SRL a incalcat prevederile pct.7 alin (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art.240 din acesta potrivit carora " utilizatorii finali care achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile in baza autorizatiei de utilizator final si care schimba ulterior destinatia initiala a produselor devin platitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb ".

In acest sens, in data de 23.X.2008 au fost prelevate probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, *din recipientii expusi spre comercializare*, in conformitate cu prevederile Ordinului 9256/2006 al vicepresedintelui ANAF, pentru aprobarea Normelor privind functionarea laboratorului vamal central si modalitatea de efectuare a analizelor, modificat prin Ordinul nr. 356/2008.

Din analizele de laborator efectuate asupra "probelor prelevate" organele de inspectie fiscala sustin ca s-a demonstrat ca produsul fabricat este altul decit diluant, asa cum se desprinde si din concluziile laboratorului : "*Proba reprezinta o benzina speciala, alta decat White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27.*"

Organele de inspectie fiscala precizeaza totodata ca, clasificarea tarifara propusa este :

- 27101111 daca produsul este destinat a fi supus unui tratament specific, conform Notei complementare nr. 5 de la Cap.27 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;
- 27101115 daca produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament altul decat cel specificat pentru subpozitia 27101111 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;
- 27101125 *daca produsul este destinat altor utilizari.*

Datorita faptului ca societatea nu a respectat retetarul pentru obtinerea produsului finit " Diluant D5/11N " si ca urmare a rezultatelor analizelor de laborator efectuate asupra probelor prelevate, inspectia fiscala a concluzionat ca SC X SRL a fabricat un produs, altul decat " Diluant D5/11N ", cu caracteristicile unei benzine speciale *si incadrat din punct de vedere tarifar la pozitia : NC 27.10.11.*, pentru care nu a inregistrat in evidenta contabila, nu a declarat si nu a virat catre bugetul de stat accize la nivelul celor aferente benzinei cu plumb conform art.176 si anexei nr.1 din Codul Fiscal, in suma totala de **X lei**.

La calculul accizei datorate bugetului de stat de catre SC X SRL , inspectia fiscala a luat in calcul productia obtinuta in perioada 03.01.2008 - 26.06.2008, conform rapoartelor de productie fara a include si stocul de produs finit inregistrat la 31.12.2007.

Pentru diferenta astfel stabilita, s-au calculat majorari de intarziere in suma de **X lei** , conform art. 119 alin (1) si art. 120 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

II. Luând în considerare constatările organului de control vamal, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului si punctele de vedere exprimate in cauza, se rețin următoarele:

1. Referitor la exceptia de fond invocata de petenta relativ la nulitatea absoluta a deciziei nr. X/28.11.2008

Cauza supusa solutionarii este daca deficientele invocate de petenta referitoare la nerespectarea dispozitiilor art.216 alin (3) din Codul de procedura fiscala republicat sunt de natura a atrage nulitatea actului administrativ fioscal in cauza.

In fapt, urmare solutionarii contestatiei formulate de catre SC X SRL la data de 19.X.2008 impotriva deciziei de impunere nr.X/22.X.2008 si a raportului de inspectie fiscala nr. X/21.X.2008, prin Decizia nr. X/03.X.2008, DGFP Valcea s-a pronuntat desfiintind actul administrativ contestat pentru suma de X lei reprezentind; X lei accize din vinzarea produselor energetice stabilite in temeiul art.240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 7 (1) din Normele de aplicare ale Legii 571/2003, aprobate de HGR44/2004 si *X lei* majorari de intirziere aferente si refacerea acestuia potrivit urmatoarelor considerente retinute in continutul solutiei astfel pronuntate:

- temeiul de drept nu corespunde motivelor de fapt deoarece calificarea drept antrepozit fiscal efectuata de organele vamale a fost insuficient argumentata in sensul ca nu s-a demonstrat schimbarea destinatiei produsului si utilizarea drept combustibil pentru masini a acestuia;

- baza impozabila avuta in vedere este eronata deoarece aceasta a constatat in livrarile de diluant ale petentei din perioada 01.01-30.06.2008, inclusiv stocul la 31.12.2007, ce facuse obiectul altei verificari ;

- procedeul de prelevare al probelor a fost eronat iar propunerile Laboratorului vamal central urmare analizei efectuate au fost interpretate de organele de control si extinse la intreaga cantitate de diluant livrata de petenta in perioada 01.01 - 30.06.2008.

DJAOV Valcea, a procedat la refacerea actului administrativ fiscal si a anexei la acesta, emise cu ocazia inspectiei fiscale din X 2008, pe baza situatiilor financiar-contabile, a evidentei tehnico - operative si pe baza actelor si documentelor *avute in vedere cu ocazia primei inspectii fiscale*.

S-a intocmit astfel decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/28.X.2008 si raportul de inspectie fiscala nr. X/28.X.2008 anexa la aceasta, prin care s-a stabilit un debit suplimentar in suma de X lei din care acciza in suma de X lei in temeiul :art. 168 alin (1) si alin (2) ; art.175 alin (2) lit. c ; art.178 lin (1) ; art.239 alin (1) ;art.240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 7 (1) din Normele de aplicare ale Legii 571/2003, aprobate de HGR44/2004 si majorari de intirziere aferente in suma de X lei in temeiul art.119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

In contestatia formulata petenta sustine ca la refacerea actului administrativ fiscal, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de considerentele avute in vedere de DGFP Valcea prin Decizia nr. 83/03.X.2008, referitoare la incadrarea in dispozitiile art.240 din Codul Fiscal si respectiv al nerespectarii prevederilor Ordinului 356 /2008 privind prelevarea de probe de catre Laboratorul Vamal Central fapt ce a dus la incalcarea dispozitiilor art.216 alin (3) din Codul de procedura fiscala cu consecinta nulitatii absolute a deciziei de impunere nr. X/28.X1.2008 in cauza.

In drept, art.216 alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala rep , cu modificarile si completarile ulterioare mentioneaza :

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.[...]"

Art. 43 , Continutul si motivarea actului administrativ fiscal, din acelasi act normativ stipuleaza urmatoarele :

- "(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisa.
- (2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:
 - a) denumirea organului fiscal emitent;
 - b) data la care a fost emis si data de la care își produce efectele;
 - c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;
 - e) motivele de fapt;
 - f) temeiul de drept;
 - g) numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
 - h) stampila organului fiscal emitent;
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;
 - j) mentiuni privind audierea contribuabilului."

Art. 46, Nulitatea actului administrativ fiscal, din acelasi act normativ mentioneaza urmatoarele :

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei

împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la [art. 43 alin. \(3\)](#), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Fata de prevederile legale mai sus mentionate se retine ca pentru nerespectarea considerentelor avute in vedere la pronuntarea unei solutii de desfiintare de catre organele de solutionare cu ocazia încheierii unui nou act administrativ fiscal, legiutorul nu sanctioneaza in vreun fel aceasta prevedere imperativa a legii.

Totodata, avind in vedere dispozitiile art.46 din Codul de procedura fiscala care stipuleaza ca lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, asa cum apar mentionate in mod expres la art.43 alin. (1) din acelasi act normativ, atrag nulitatea acestuia, nulitate care se poate constatata la cerere sau din oficiu.

Or in speta, nerespectarea conditiilor prevazute la art.216 alin (3) din Codul de procedura fiscala de catre organele emitente ale actului administrativ atacat cu ocazia reverificarii efectuate nu conduc la constatarea nulitatii absolute a noului act administrativ fiscal intocmit cu conditia ca acesta sa contina toate elementele obligatorii asa cum apar mentionate la art.46 si respectiv art.43 alin.1 , din acelasi act normativ.

Drept urmare, cum din economia deciziei de impunere nr. X/28.X.2008 in cauza, rezulta ca aceasta contine toate elementele stipulate la art.46 si respectiv art.43 alin.1 din Codul de procedura fiscala rep, exceptia nulitatii absolute a acesteia invocata de contestatoare apare ca nefondata.

2. Referitor la acciza in suma de X lei

Cauza supusa solutionarii este daca produsul fabricat de SC X SRL X in perioada 01.01 2008 - 30.06.2008 din amestecarea uleiurilor minerale si solventi specifici , " Diluant D5/11 N", este purtator de accize, in conditiile in care din actele depuse la dosarul cauzei nu rezulta ca aceasta l-a comercializat cu destinatia combustibil pentru motor ca o benzina speciala, iar din aceste considerente organele de cercetare penala au concluzionat ca nu se poate retine in sarcina d-lui X in calitate de administrator savirsirea infractiunii de evaziune fiscala , constind in aceea ca nu ar fi inregistrat si virat la stat acciza eferenta vinzarii de produse accizabile.

In fapt, in perioada 01.01 - 30.06.2008, **SC X SRL**, a achizitionat in regim de scutire de la plata accizelor in scopul prevazut de Codul fiscal la art. 175 ^ 4 alin (1) pct.2 lit.a, de la SC X SA X - X SA X - antrepozit fiscal de productie X Ploiesti : Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60 si alti solventi (ex. solvent TBA 95), in baza autorizatiilor de utilizator final nr. RO 38.44 din 14.12.2007 valabila pina la data de 25.03.2008 si nr. RO 38.16 din 08.04.2008, valabila pina la data de 07.04.2009, pentru fabricarea unui produs intitulat Diluant D5/11N, conform retetei de fabricatie proprii.

Organele de inspectie fiscala, au constatat ca produsul obtinut de SC X SRL denumit Diluant D5/11N, nu a fost fabricat conform retetarului depus la documentatia de autorizare, ca urmare a utilizarii produselor energetice in proportii diferite fata de cele declarate prin retetar, fapt dovedit prin situatia intocmita de organele de control, pe baza rapoartelor de productie intocmite pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2008.

Potrivit *rapoartelor de productie intocmite* s-a constatat ca SC X SRL a utilizat in procesul de productie toata cantitatea de uleiuri minerale aprovizionate in perioada 01.01.2008 -30.06.2008, adica 380,95 tone, conform facturilor de aprovizionare, precum si cantitatea de 16.388 litri de materie prima aflata in stoc la data de 01.01.2008.

Procesul de productie pentru obtinerea produsului finit are loc in felul urmatoar : uleiurile minerale aprovizionate in regim de scutire sunt depozitate intr-un bazin metalic (cca. 200 litri) suprateran, unde se efectueaza amestecul in care sunt inclusi si alti solventi (ex. solvent TBA 95) pentru obtinerea diluantului.

Din acest bazin cu ajutorul unei pompe amestecul este transferat in doua rezervoare supraterane, in care este depozitat produsul finit din care prin intermediul unei conducte de suprafata si al unui furtun flexibil, produsul este imbuteliat manual in bidoane tip PET de 5 litri.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat o diferenta de X litri uleiuri minerale, intre documentele de aprovizionare (factura si DAI - documente administrative de insotire) si notele de intrare - receptie intocmite de SC X SRL, diferenta motivata de administratorul societatii, in nota explicativa data, prin faptul ca aceasta provine din conversia efectuata de el prin aplicarea densitatii maxime previzionate de furnizor deoarece acesta a considerat ca pe parcursul transportului aceasta oscileaza.

Intrucat societatea nu dispune de aparate de masurare volumetrica, inspectia fiscala a considerat ca aceasta nu putea inscrie in notele de receptie alte cantitati decat cele inscrise in documentele eliberate de furnizor, cu atat mai mult cu cat receptia produselor energetice s-a facut in prezenta unui reprezentant al DJAOV Valcea, iar in procesele verbale intocmite cu prilejul desigilarii mijlocului de transport nu s-au constatat diferente cantitative.

Conform anexei 2 la raportul de inspectie fiscala, reprezentind situatia rapoartelor de productie, organele de inspectie fiscala au constatat ca produsul finit obtinut de societate in perioada verificata, reprezinta un amestec de hidrocarburi (uleiuri minerale tip Rompetrol), clasificate de Laboratorul Vamal Central din cadrul ANV din punct de vedere tarifar la pozitia NC: 27.10.11.25, produs care se supune prevederilor art.175 alin 2 litc din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In justificarea acestei afirmatii, organele de inspectie fiscala invoca RGI (regula generala de interpretare a sistemului armonizat) 1 si 6 , textul pozitiei 27.10., Nota nr.2 de la Capitolul 27 si dupa caz, Nota de subpozitii nr. 4 de la cap. 27 si nota complementara nr.2 de la Cap. 27, deoarece: produsul finit obtinut prin amestecul efectuat pe baza de uleiuri petroliere care contine peste 70 % uleiuri petroliere (textul pozitiei 2710), nu poate fi clasificat ca diluant la pozitia 3814 atita timp cit satisface dispozitiile Notei 2 si Notei de subpozitii 4. Baza legala a celor mentionate este Regulamentul CEE nr. 2658/1987 privind Nomenclatura combinata, modificat prin Regulamentul CEE nr. 1214/2007.

Astfel organele de inspectie fiscala au concluzionat ca produsele energetice nu puteau fi produse si/sau detinute in alta parte decit in incinta unui antrepozit fiscal de productie si nu puteau fi deplasate decit dupa efectuarea platii accizei sau in regim suspensiv, cu document administrativ de insotire, operatorul economic incalcind astfel prevederile Titlului VII din Legea 571/2003 art.168 alin (1) si art. 178 alin (1), nedetinind autorizatie de antrepozit fiscal de productie a produselor accizabile.

Asadar, acestea au apreciat ca SC X SRL a produs uleiuri minerale si le-a comercializat, rezultind ca aceasta a functionat ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale, fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare si cu incalcarea prevederilor art.239 alin (1) si art. 240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ale pct. 7 (3) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 . Astfel acestea au constatat ca SC X SRL a incalcat prevederile pct.7 alin (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art.240 din acesta potrivit carora " utilizatorii finali care achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile in baza autorizatiei de utilizator final si care schimba ulterior destinatia initiala a produselor devin platitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb ".

Astfel, in data de 23.X.2008 au fost prelevate probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, *din recipientii expusi spre comercializare*, in conformitate cu prevederile Ordinului 9256/2006 al vicepresedintelui ANAF, pentru aprobarea Normelor privind functionarea laboratorului vamal central si modalitatea de efectuare a analizelor, modificat prin Ordinul nr. 356/2008.

Din analizele de laborator efectuate asupra "probelor prelevate" organele de inspectie fiscala sustin ca s-a demonstrat ca produsul fabricat este altul decit diluant, asa cum se desprinde si din concluziile laboratorului : "Proba reprezinta o benzina speciala, alta decat White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27.

Organele de inspectie fiscala precizeaza totodata ca, clasificarea tarifara propusa este :

- 27 10 11 11 daca produsul este destinat a fi supus unui tratament specific, conform Notei complementare nr. 5 de la Cap.27 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27 10 11 15 daca produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament altul decat cel specificat pentru subpozitia 27101111 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27 10 11 25 *daca produsul este destinat altor utilizari.*

Datorita faptului ca societatea nu a respectat retetarul pentru obtinerea produsului finit " Diluant D5/11N " si ca urmare a rezultatelor analizelor de laborator efectuate asupra probelor prelevate, inspectia fiscala a concluzionat ca SC X SRL a fabricat un produs, altul decat " Diluant D5/11N " , cu caracteristicile unei benzine speciale si incadrat din punct de vedere tarifar la pozitia : NC 27.10.11...

In drept,

Art. 175⁴ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare de la 01.01.2007, stipuleaza urmatoarele :

" Exceptii

(1) Sunt exceptate de la plata accizelor:

[...]

2. urmatoarele utilizari de produse energetice si energie electrica:

a) produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire;

[...]

(2) Nu se considera productie de produse energetice:

c) o operatie constând din amestecul - în afara unui loc de productie sau a unui antrepozit fiscal - al produselor energetice cu alte produse energetice sau alte materiale, cu conditia ca:

1. accizele asupra componentelor sa fi fost platite anterior; si

2. suma platita sa nu fie mai mica decât suma accizei care ar putea sa fie aplicata asupra amestecului.

(3) Conditia prevazuta la alin. (2) lit. c) pct. 1 nu se va aplica daca acel amestec este scutit pentru o utilizare specifica."

In aplicarea alin (2) lit c, in normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 rep cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare la alin.(8) se specifica : " În înțelesul prezentelor norme nu se considera productie de produse energetice operatiunile pe durata carora sunt obtinute mici cantitati de produse energetice. "

Fata de cele de mai sus, se retine ca produsele energetice achizitionate de societate precum si produsele obtinute din amestecul acestora sunt supuse accizelor in situatia in care sunt utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.

Conditia care trebuie indeplinita pentru ca produsul denumit generic " diluant D5/11N " sa fie purtator de accize este aceea ca acesta sa fie oferit spre vanzare sau utilizat drept carburant sau combustibil.

Totodata, potrivit dispozitiilor legale mai sus mentionate, se retine ca o operatie constând din amestecul - în afara unui loc de productie sau a unui antrepozit fiscal - al produselor energetice cu alte produse energetice sau alte materiale nu reprezinta productie de produse energetice daca sunt obtinute cantitati mici de produse energetice.

Potrivit Rezolutiei Parchetului de pe langa Judecatoria X din 24.X.2010, in dosarul nr. X/P/2008, existenta in copie la dosarul cauzei, rezulta ca pentru verificarea destinatiei produsului realizat de SC X SRL, s-a procedat la efectuarea unei verificari prin intermediul Garzii Financiare a principalilor clienti ai acesteia respectiv : SC X IMPEX SRL Pitesti, jud. Arges (fila 105, vol.2) , SC X SRL X, SC X PROD SRL X jud. Gorj, SC X SRL X jud. Gorj si SC X SRL X jud. Gorj.

Din verificarile efectuate de comisarii Garzii Financiare a rezultat ca SC X SRL a vindut produsul finit diluant D5/11N catre acesti beneficiari, operatiunile comerciale au fost inregistrate in evidenta lor contabila, iar produsul a fost comercializat mai departe tot ca diluant.

Astfel, organele de cercetare penala, arata ca din intreg materialul de cercetare penala cit si din dispozitiile art.192 alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca " În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibila, **acciza devine exigibila la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare ori la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire**" se poate trage concluzia ca in sarcina invinutului X X nu se poate retine savirsirea infractiunii de evaziune fiscala, constind in aceea ca nu ar fi inregistrat si virat la stat acciza aferenta vanzarii de produse accizabile .

Fata de considerentele retinute prin Rezolutia Parchetului de pe langa Judecatoria X din 24.X.2010, actele si documentele existente la dosarul cauzei,se constata ca organele de inspectie fiscala din cadrul DJAOV Valcea nu au facut nici o analiza a tranzactiilor efectuate de petenta cu utilizatorii finali din care sa rezulte schimbarea destinatiei produsului, constatarile efectuate bazindu-se in principal pe rezultatele analizei efectuate de Laboratorul Central din cadrul ANV.

Asa cum s-a aratat si anterior prin decizia nr. X/03.X.2008, in data de 23.X.2008 s-au prelevat probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, ocazie cu care a fost intocmit PV de prelevare nr. 3799/23.04.2008, semnat de dl. X, in calitate de reprezentant al SC X SRL, existent in copie la dosarul cauzei, din care rezulta ca au fost prelevate 3 probe reprezentative de 3 Litri, " din partida de marfa cu documentul administrativ Declaratie de conformitate ".

Din cele consemnate in raportul de inspectie fiscala, produsul diluant D5/11 N, este imbuteliat manual ***in bidoane tip PET de 5 litri*** si comercializat prin punctul de lucru al societatii - magazin - din str. IC Bratianu nr.2 din X .

In Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca " prelevarea probelor s-a efectuat in data de 23.x.2008 din recipientii expusi spre comercializare si a avut drept scop determinarea incadrarii tarifare a produsului finit rezultat".

Asadar, se retine ca intrucat prelevarea probelor s-a facut in luna x 2008, din recipientii expusi spre comercializare, acest fapt nu inseamna ca rezultatul analizei efectuate de Laboratorul Vamal Central poate fi extins pentru intreaga productie realizata de petenta in perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, chiar daca pe baza datelor inscrise in anexa 2 la raportul de inspectie fiscala se concluzioneaza ca nu s-au respectat proportiile privind componentele de fabricatie ale diluantului iar din unele rapoarte rezulta ca nu exista o reteta de fabricatie care sa corespunda cu retetarul prezentat.

Astfel, organele de solutionare apreciaza ca o proba prelevata poate fi valabila numai pentru lotul de produse/partida de marfa careia ii apartine si nu pentru intreaga cantitate de produse realizata de petenta in perioada 01.01.2008-30.06.2008, aspecte precizate pe larg, anterior, prin Decizia nr. x/03.x.2008.

Astfel chiar in conditiile nerespectarii retetarului, asa cum sustin organele de inspectie fiscala, rezultatul unei probe prelevate dintr-un alt lot de produse putea conduce poate la alte concluzii si la identificarea unui alt produs. *Asadar, in conditiile date, organele de solutionare apreciaza ca organele de inspectie fiscala nu puteau extinde rezultatul probei efectuate de ANV prin Laboratorul Vamal Central , decit eventual pentru partida de marfa, din care a fost prelevata aceasta.*

Astfel cum in cererea formulata s-a mentionat ca proba s-a prelevat din recipientii aflati la vinzare in magazinul din str. X nr.2 din X, rezultatul acesteia se putea extinde cel mult la productia aflata pe stoc la vinzare la data de 23.X.2008, in acest sens fiind si dispozitiile art.17 alin (1) din Ordinul 356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului Presedintelui Agentiei Natxale de Administrare Fiscala nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea Laboratorului Vamal Central si modalitatile de efectuare a analizelor, care stipuleaza :

*"(1) Pe baza informatiilor din certificatul de analiza, biroul vamal ia deciziile privind masurile tarifare, netarifare si/sau fiscale **pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele** si transmite declarantului exemplarul 2 al certificatului de analiza, cu confirmare de primire."*

In acest sens sunt si dispozitiile art. 8 alin (1) lit.c si d din acelasi act normativ care precizeaza :

"(1) Proba 1 si proba 2 se trimit la Laboratorul vamal central insotite de urmatoarele documente:[...]

c) copia facturii, pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele;

***d) copiile buletinelor de analiza emise de producator sau ale oricaror alte documente care contin informatii referitoare la caracteristicile, compozitia si utilizarea marfurilor.**"*

*Asadar, raportat si la dispozitiile **art.175 ^4 alin (2) lit.c din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabile in anul 2008, coroborat cu alin (8) din normele emise in aplicarea acestuia aprobate de HGR 44 /2004, proba prelevata fiind reprezentativa pentru partida de marfa, din care provine si chiar in conditiile in care aceasta indica realizarea unui produs energetic, nu poate conduce la concluzia ca acesta este purtator de accize decit daca s-ar fi demonstrat ca acesta este distribuit si pus in vinzare drept combustibil pentru masini si/sau utilizat in acest scop.***

Mai mult decit atit, in contestatia formulata petenta sustine ca la sediul firmei se aflau atit bidoane de 5 litri tip PET cit si recipiente in care se realiza acest produs, or in conditiile date nu rezulta din care recipiente au fost prelevate probele.

In referatul nr. X/16.X.2009, intocmit in temeiul pct.3 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF nr 519/2005 organele de inspectie fiscala din cadrul DJAOV Valcea sustin ca Laboratorul Vamal Central a propus urmatoarea clasificare tarifara :

- 27101111 daca produsul este destinat a fi supus unui tratament specific, conform Notei complementare nr. 5 de la Cap.27 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27101115 daca produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament altul decat cel specificat pentru subpozitia 27101111 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27101125 daca produsul este destinat altor utilizari.

Din raportul de inspectie fiscala precum si din dosarul cauzei intocmit de DJAOV Valcea, nu rezulta ca ulterior transmiterii certificatului de analiza, s-a solicitat ANV-Laboratorul Vamal Central, completarea acestuia in conformitate cu alin (3) al art.17 din Ordinul 356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea Laboratorului Vamal Central si modalitatile de efectuare a analizelor, care stipuleaza :

" În situatia în care certificatul de analiza nu contine toate informatiile necesare, biroul vamal poate solicita completarea certificatului cu datele lipsa."

Potrivit certificatului de analiza nr. 440/19.x.2008, existent in copie la dosarul cauzei, nu rezulta ca ANV-Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal -Laboratorul Vamal Central , a mentionat vreo clasificare tarifara anume.

Or, potrivit competentei conferite de lege, organele de inspectie fiscala nu sunt abilitate sa realizeze incadrarea tarifara a produselor, aceasta incadrare fiind efectuata si comunicata exclusiv de ANV, prin Laboratorul Vamal Central, in conformitate cu Ordinul presedintelui ANAF nr. 356/2008.

Concluziile laboratorului specifica numai ca : " Proba reprezinta o benzina speciala, alta decat White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27."

Nici prin raportul de inspectie fiscala intocmit anterior la data de 18.X.2008, inregistrat sub nr. X/21.X.2008, pag.5 , nu se mentioneaza ca Laboratorul Vamal Central a propus vreo clasificare tarifara pentru proba analizata.

Asadar, desi prin decizia nr. x/2008, organele de solutionare au precizat DJAOV Valcea, ca trebuia sa solicite ANV - Laboratorul Vamal Central informatii suplimentare astfel incit conform cererii de analiza formulata sa se poata stabili care este incadrarea tarifara a produsului in cauza, per a contrario, organele de inspectie fiscala, procedeaza la incadrarea tarifara a produsului, sustinind ca aceasta este propunerea Laboratorului Vamal Central .

Intr-adevar, potrivit Notelor explicative ale Nomenclurii combinate a Comunitatilor Europene, publicate in temeiul art.9 alin (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifara si statistica si Tariful Vamal Comun, la CAPITOLUL 27 , apar nominalizate **BENZINE SPECIALE** (cu mentiunea " A se vedea nota complementara 2 litera a de la prezentul capitol"), **cu urmatoarele incadrari tarifare : 27101121 si 27101125.**

Nota complementara 2 precizeaza ; " Benzine speciale subpozitiile 27.10.11.21 si 27.10.11.25 , uleiuri usoare definite la Nota de subpozitii 4 a capitolului, care nu contin

preparate antidetonante si a caror diferenta intre temperaturile de distilare a 5 % si 90 % din volum, inclusiv pierderile, este de maxim 60 grade celsius "

Nota de subpozitii nr. 4, defineste uleiurile usoare si preparate acele produse care distila in proportie de minimum 90 % in volum , inclusiv pierderile, la 210 grade Celsius, dupa metoda ASTM D 86 (metoda Societatii Americane pentru Testare si Materiale, cu ajutorul careia se determina continutul de constituinti aromatici din produsele petroliere si lubrifianti).

In conformitate cu Regulamentul (CEE) nr. 1214/2007 al Comisiei din 20.09.2007 de modificare a anexei 1 la Regulamentul CEE nr. 2658 /87 al Consiliului privind Nomenclatura Tarifara si Statistica si Tarifal Vamal Comun, **clasificarea tarifara stabilita de ANV trebuie sa fie in concordanta cu prevederile notelor explicative ale Nomenclurii combinate a Comunitatilor Europene, publicate in temeiul art.9 alin (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului.**

Or, in cauza, Laboratorul Vamal Central nu a comunicat vreo clasificare tarifara pentru lotul de produse din care a fost prelevata proba, organele de inspectie fiscala stabilind de fapt ca produsul se incadreaza in categoria benzinelor speciale similar incadrarii tarifare **27101125**, incadrare care este prevazuta la art.175 alin 1 lit b din Legea 571/2003 rep cu modificarile si completarile ulterioare, ca produs energetic.

Alin (4) al aceluiasi articol stipuleaza in mod expres ca : "**Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize daca sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în functie de destinatie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.**".

In aceste conditii, organele de solutionare apreciaza ca incadrarea produsului realizat de petenta in categoria produselor energetice purtatoare de acciza, efectuata de organele de inspectie fiscala, trebuia sa aiba in vedere tocmai dispozitiile alin (4) ale art.175 din Legea 571/2003 rep cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv daca acesta a fost oferit spre vnzare sau utilizat drept combustibil sau carburant.

Relativ la certificatul de analiza al DJAOV Valcea, in rezolutia Parchetului de pe linga Judecatoria X din 24.x.2010 , existenta la dosarul cauzei, se specifica ca in situatia in care s-ar avea in vedere numai acesta din care rezulta ca produsul finit este o benzina speciala supusa regimului accizarii si nu s-ar tine seama de celelalte doua certificate de analiza prezentate de administratorul societatii, tot nu s-ar putea afirma cu certitudine ca invinuitul a cunoscut ca nu s-a respectat retetarul si ca a urmarit fabricarea unei benzine speciale in vederea vnzarii si neachitarii la bugetul de stat a accizei aferente in conditiile in care in urma verificarilor efectuate de Garda Financiara s-a stabilit ca produsul finit a fost vindut si revindut mai departe cu amanuntul tot ca si diluant.

Astfel, organele de cercetare penala au concluzionat ca in urma cercetarilor efectuate nu au fost identificate probe din care sa rezulte ca produsul finit vindut de SC X SRL a fost utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzit.

Pe de alta parte, din cele mentionate in raportul de inspectie fiscala rezulta ca petenta a achizitionat in regim de scutire de la plata accizelor in scopul prevazut de Codul fiscal la art. 175 ^ 4 alin (1) pct.2 lit.a, de la SC x SA Constanta - x SA Constanta - antrepozit fiscal de productie x Ploiesti produsele energetice Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60 si alti solventi, in baza autorizatiilor de utilizator final nr. RO x din 14.x.2007 valabila pina la data de 25.x.2008 si nr. RO x din 08.x.2008, valabila pina la data de 07.x.2009, necesare producerii diluantului D5/11N .

Potrivit dispozitiilor Pct. 5[^]3 alin (1) din normele metodologice emise in aplicarea art.175 [^]1 din Codul fiscal, aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare :

" Operatorii economici care achizitioneaza produse energetice de natura celor prevazute la art. 175 alin. (2) din Codul fiscal, în vederea utilizarii în unul dintre scopurile prevazute la [art. 175[^]4](#) alin. (1) pct. 2 lit. a), b) si e) din Codul fiscal vor depune în vederea înregistrării o cerere la autoritatea fiscala teritoriala. Autoritatea fiscala elibereaza o autorizatie de utilizator final, potrivit modelului prevazut în [anexa nr. 20](#), în care va fi mentionat ca temei legal [art. 175 [^]4](#) din Codul fiscal. Circulatia acestor produse de la antrepozitul fiscal la utilizator va fi însoțita de documentul administrativ de însoțire, potrivit procedurii prevazute la pct. 14."

Drept urmare, potrivit autorizatiilor de utilizator final detinute reiese ca petenta a achizitionat produsele energetice in regim de scutire de la plata accizelor *in scopul producerii de diluant* si nu in scopul utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor, respectiv pentru a fi revindute in acest scop.

Fata de cele de mai sus, se retine ca produsul realizat de petenta " diluant D5/11N" poate fi considerat produs energetic purtator de accize numai daca este utilizat drept combustibil pentru incalzire sau pentru motor.

Din cele consemnate in raportul de inspectie fiscala, din actele si documentele existente la dosarul cauzei organele de solutionare apreciaza ca nu rezulta schimbarea destinatiei nici a produselor energetice achizitionate in regim de scutire de la plata accizelor in scopul realizarii unui produs intitulat " diluant " nici a acestui produs realizat de petenta deoarece nu s-au identificat cazuri ca acestea au fost ***puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.***

La aceasta se adauga si concluzia organelor de cercetare penala care arata ca in urma cercetarilor efectuate nu au fost identificate probe din care sa rezulte ca produsul finit vandut de SC X SRL a fost utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzit.

In ceea ce priveste situatia diferentei de x litri uleiuri minerale constatata de inspectie fiscala intre documentele de aprovizionare (factura si DAI - documente administrative de insotire) si notele de intrare - receptie intocmite de SC X SRL

Cu ocazia reverificarii efectuate, materializate prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/28.X.2008 si raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. X/28.X.2008, pentru clarificarea situatiei cu privire la diferenta de X litri uleiuri minerale, organele vamale au recurs la intocmirea unei situatii a aprovizionarilor de materii prime (uleiuri minerale) inscriind atat cantitatea evidentiata in factura-tona, cat si echivalentul in litri asa cum este in documentul de insotire (conversia efectuata de furnizor prin determinarea densitatii la 15 grade Celsius), dar si cantitatea inscrisa in notele de intrare receptie.

Urmare intocmirii acestei situatii, organele de inspectie fiscala au constatat ***"ca toata cantitatea aprovizionata de uleiuri minerale, respectiv 380,95 tone (echivalent a 544.792 litri determinati de furnizor pe baza densitatii la 15 grade Celsius sau 525,237 litri determinati de operatorul economic pe baza densitatii maxime si inregistrati in evidenta contabila), precum si cantitatea de materii prime aflata in stoc la 01.01.2008 corespunde cantitatii utilizate integral in procesul de productie aferent perioadei verificate."***

Organele de inspectie fiscala din cadrul DJAOV Valcea au procedat la calcularea accizei aferenta catitatii de 380,95 tone - uleiuri minerale aprovizionate in perioada

01.01.2008-30.06.2008 la care au adaugat cantitatea de uleiuri minerale aflata in stoc la data de 01.01.2008 de 12,269 tone, solventii de 5,409 tone, rezutind un produs finit de 398, 628 tone.

Aplicind o pierdere tehnologica de 3 % ce inseamna 11,95884 tone, a rezultat o baza de impozitare a accizelor de 386,67 tone pentru care s-au stabilit accize in suma de X lei si majorari de intirziere in suma de X lei, *cu precizarea ca " s-a procedat la calcularea accizelor datorate bugetului statului utilizand ca unitate de masura - tona, datorita faptului ca au existat neconcordante in ce priveste inregistrarea prin conversie in volum a materiilor prime aprovizionate de catre reprezentantii SC X SRL. De asemenea s-a tinut cont de faptul ca intreaga cantitate de materii prime aprovizxata, facturata in tone a fost utilizata in productia efectuata in perioada 01.012008-30.06.2008. La cantitatea de materie prima aprovizionata in 2008 s-a adugat cantitatea de 16.388 litri, stoc la 01.01.2008 transformati in tone [...]"*

IN ATARE SITUATIE, avind in vedere cele anterior mentionate, organele de solutionare a contestatiei retin ca cele constatate de organele de inspectie fiscala sunt ambigue si evazive relativ la existenta sau inexistentia diferentei de X litri uleiuri minerale, in sensul ca pe de o parte sustin ca aceasta diferenta rezulta intre documentele fiscale si notele de intrare receptie, iar pe de alta parte sustin ca intreaga cantitate de materie prima cu care s-a aprovizionat SC X SRL se regaseste in produsul finit si a fost utilizata in productie.

Totodata, se retine ca organele vamale au procedat la calcularea accizelor datorate bugetului statului utilizand ca unitate de masura - tona, fara a mai preciza care este situatia diferentei de materie prima (X litri uleiuri minerale), respectiv daca aceasta este cuprinsa in cantitatea de 380,95 tone uleiuri minerale sau se mentine ca si marfa valorificata fara a se inregistra veniturile obtinute.

Drept urmare, organele de solutionare a contestatiei retin ca, constatariile organelor de inspectie fiscala din cadrul DJAOV Valcea relativ la lipsa de X litri uleiuri minerale sunt evazive si neclare .

Situatia lipsei de X litri uleiuri minerale este de asemenea clarificata de catre organele de cercetare penala care au dispus o expertiza tehnica-judiciara, la care se face referire expresa in rezolutia din 24.X.2010 astfel :

" Din raportul de expertiza tehnica judiciara rezulta ca diferenta de volum de X l a aparut ca urmare a diminuarii volumelor de solventi de 15 gr Celsius, cu coeficientii de corectie si de consum tehnologic, pe fazele de fabricatie, rezultind scaderi ale volumului total prin: variatia volumelor de solventi la umplerea rezervoarelor stoc supraterane, variatia volumelor de solventi la umplerea rezervoarelor stoc supraterane, variatia volumelor de solventi la faza amestecare-omogenizare si variatia volumelor de solventi la operatia de incarcare in bidoane de 5 litri ."

In final, organul de cercetare penala concluzioneaza ca se justifica din punct de vedere tehnic diferenta de X l coroborat si cu faptul ca nu au fost identificate persoane fizice sau juridice care sa fi achizitionat de la SC X SRL diluant fara documente legale.

Astfel, organele de cercetare penala retin ca nu se poate concluzioneaza ca aceasta cantitate a fost folosita de dl. X X, in calitate de reprezentant legal al societatii, pentru producerea si vnzarea de diluant, sau alt gen de produs si ca operatiunile comerciale nu au fost inregistrate in evidenta contabila cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor aferente.

In concluzie,

Avind in vedere ca din instrumentarea spetei efectuata de organele de cercetare penala si din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezulta elementele care au

format convingerea organului de inspectie fiscala ca produsul "diluant D5/11N" a fost comercializat cu destinatia de combustibil pentru motor sau ca beneficiarii acestui produs l-au folosit cu aceasta destinatie, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra incadrarii acestui produs in categoria produselor energetice purtatoare de accize, motiv pentru care urmeaza sa desfiinteze decizia de impunere nr. X/28.X.2008 si raportul de inspectie fiscala nr. X /28.X.2008 anexa la aceasta.

Urmeaza ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze situatia de fapt si sa stabileasca pe baza destinatiei finale daca produsul realizat de SC X SRL, sub denumirea de " diluant D5/11N " intra in categoria produselor accizabile.

La reanalizare, va fi avuta in vedere si rezolutia de scoatere de sub urmarire penala pronuntata in speta de Parchetul de pe langa Judecatoria X din 24.X.2010, ramasa definitiva prin neatacarea acesteia de catre DJAOV Valcea conform procedurii penale, precum si celelalte sustineri ale petentei din contestatia asa cum a fost formulata.

3. In ceea ce priveste accesoriile calculate in suma de X lei

In fapt, in raportul de inspectie fiscala, pag 8 se mentioneaza ca accesoriile au fost calculate avind in vedere exigibilitatea diferentei de acciza stabilita, conform art. 192 alin (1) si (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal - adica intervine atunci cind produsul este eliberat in consum - in sensul art. 166 alin (1) pct.b din acelasi act normativ respectiv " eliberarea pentru consum reprezinta b) orice productie, inclusiv ocazionala de produse accizabile in afara regimului suspensiv"

Modul de calcul al accesoriilor apare prezentat astfel :

$X \times 0,1 \% \times 141 \text{ zile } (26.02.2008 - 15.07.2008) = X \text{ lei}$

Fata de cele de mai sus, se retine ca la stabilirea accesoriilor datorate organele de inspectie fiscala au considerat, ca intreaga productie de diluant a fost realizata de petenta in luna ianuarie 2008, fapt ce contravine datelor inscrise in anexa 2 la raportul de inspectie fiscala, reprezentind Centralizatorul rapoartelor de productie intocmite de SC X SRL in perioada 08.01. 2008 - 26.06.2008.

Mai mult decit atat, faptul ca accesoriile aferente diferentei de acciza stabilita in sarcina petentei in suma de X lei sunt eronat stabilite la suma de X lei, deriva si din faptul ca desi debitul suplimentar s-a diminuat de la suma de x lei la suma de X lei , accesoriile calculate au crescut de la x lei la X lei.

Fata de cele de mai sus, si avind in vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor retinute anterior la pct.A debitul in suma de X lei este incert, pe cale de consecinta rezulta ca si accesoriile aferente in suma de X lei urmeaza acelasi regim ca si principalul.

IN CONCLUZIE,

Avind in vedere situatia de fapt si de drept, actele si documentele existente la dosarul cauzei, considerentele retinute anterior la pct. 2 si 3, se va face aplicarea dispozitiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, rep.la data de 31.07.2007, care precizeaza:"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutiere" coroborate cu cele ale art. 213 alin (1) din acelasi act normativ care stipuleaza: " In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. [...]"

In reverificarea ce urmeaza a se efectua, se va face aplicarea prevederilor pct. 12.7 si 12.8 din Instructiunile de aplicare ale Titlului IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005 care precizeaza :

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, 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 desfiintat*, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211, art.216 alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la 31.07.2007, se :

DECIDE :

Desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/28.x.2008 și a raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr. x/28.x.2008 întocmite la **SC X SRL X**, pentru suma de **X lei** reprezentind accize în suma de X lei și majorari de intirziere în suma de X lei și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în continutul solutiei astfel pronuntate.

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac și poata fi atacata la Tribunalul Valcea în termen de 180 de zile de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,