



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 21/2009.



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 29/07.05.2009

privind soluționarea contestației depusă de S.C. M T S.R.L. , cu sediul în B , Str. L ,
Nr. , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 3274/23.02.2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj – Serviciul de Antifraudă Fiscală și Vamală prin adresa nr. 4826/SAFV/CA/20.02.2009 , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 3274/23.02.2009 (fila nr. 34) asupra contestației depusă de S.C. M T S.R.L. B.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 1611/19.01.2009 și privește suma de ... lei constând în accize pentru uleiul de bază (... lei) precum și majorări de întârziere (... lei).

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 206 și 209 din Codul de procedură fiscală , Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. M T S.R.L. B.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare al contestației.

I. Prin decizia de impunere nr. 1611/19.01.2009 (filele nr. 24-26) emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj – Serviciul de Antifraudă Fiscală și Vamală , au fost stabilite obligații fiscale în sarcina S.C. M T S.R.L. B , ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 1610/SAFV/19.01.2009 , astfel:

- accize pentru uleiul de bază lei;
- majorări de întârziere la accize lei.

Așa cum rezultă din cuprinsul deciziei de impunere , motivele de fapt care au stat la baza stabilirii în sarcina contestatoarei a debitelor principale și accesoriilor anterior evidențiate sunt următoarele:

- în perioada 01.12.2006 – 31.03.2007 petenta a achiziționat cantitatea de ...tone ulei de bază tip OB 300 – N.C. 27.10.19.99 – destinat uzului industrial și în scutire de la plata accizelor;

- aceste produse , conform raportului de inspecție fiscală , au fost amestecate la descărcare în depozitul de carburanți cu motorina și biodieselul aflat în stoc , produsul rezultat fiind destinat ca și combustibil pentru motor;

- valoarea accizelor datorate la bugetul de stat a fost determinată prin înmulțirea cantității produselor menționate în facturile de cumpărare , exprimată în tone , cu acciza de ... euro convenită în 2006 , respectiv ... euro convenită în 2007 și transformată în RON la cursul valutar comunicat de Banca Națională a României pentru zilele respective și pentru anul 2007 (conform anexei nr. 1 – fila nr. 15);

- majorările de întârziere au fost calculate pentru diferența dintre cuantumul accizelor datorate , conform coloanei (5) și a cuantumului accizelor pentru produse la bugetul de stat (conform anexei nr. 1 – fila nr. 15).

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 1611/19.01.2009 (filele nr. 24-26) emisă de organele de inspecție din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj – Serviciul de Antifraudă Fiscală și Vamală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 1610/19.01.2009 (filele nr. 16-23) , S.C. M T S.R.L. B formulează contestația înregistrată la D.R.A.O.V. Cluj sub nr. 4730/18.02.2009 (fila nr. 30).

Prin cererea formulată societatea contestatoare solicită:

a). Desființarea totală a Deciziei de impunere nr. 1611/19.01.2009 și a Raportului de inspecție fiscală , încheiat de D.R.A.O.V. Cluj – Serviciul Antifraudă Vamală și Fiscală pentru suma de ...lei reprezentând accize și respectiv pentru suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere;

b). Recalcularea accizei pentru uleiul de bază tip OB 300 și pentru accesoriile datorate conform cu utilizarea sa reală , adică drept combustibil pentru încălzirea spațiilor comerciale și industriale și producerea de energie electrică;

c). Recalcularea accesoriilor în funcție de noua bază de impozitare în corelație directă cu exigibilitatea accizelor determinate legal pentru asemenea situații.

În fapt , în susținerea solicitărilor sale , petenta **motivează** următoarele:

- în perioada 21.12.2006 – 21.03.2007 societatea a achiziționat ulei industrial tip OB 300 atât de la S.C. K I S.R.L. F cât și de la S.C. SI S.R.L. G , ulei pentru care a întocmit la aceea vreme notele de recepție nr. .../21.12.2006 , nr. .../29.12.2006 și nr._1/21.03.2007. În baza notelor de recepție și a facturilor de achiziție s-au întocmit notele contabile nr. 208/2006 și respectiv nr. 3/2007 , note înregistrate în fișa contului contabil 3022 „Combustibili”;

- organele de control și-au „fundamentat” constatările pe simple aprecieri și păreri personale fără dovezi concludente care să probeze starea de fapt susținută , referitoare la destinația uleiului achiziționat , încălcându-se astfel prevederile art. 6 din Codul de Procedură fiscală;
- argumentul „forte” al organelor de control constă în aceea că societatea nu deține documente de însoțire a mărfii pe ruta B-M fără să țină seama că pentru asemenea situații nu sunt necesare astfel de documente. Chiar dacă ar fi fost nevoie de documentul de însoțire , cantitățile folosite ca și combustibil în localitatea M pentru funcționarea grupului electrogen au reprezentat circa 47% din totalul uleiurilor achiziționate;
- dacă s-ar ține seama de exigibilitatea luată în calcul de organele de control atunci ar fi aplicabile prevederile pct. 5 alin. (1) din Normele metodologice valabile pentru anul 2006 care dispun ca „în astfel de situații se datorează bugetului de stat o acciză la nivelul accizei datorate pentru motorină”;
- inconsecvența organelor de control este demonstrată și de felul cum au aplicat prevederile pct. 5 alin. (1) din Normele metodologice în vigoare pentru anul 2007 , norme care prevăd modul de determinare a accizelor în ipotezele în care operatorii economici nu îndeplinesc obligațiile prevăzute la pct. 5 alin. (2)-(3) din acestea;
- având în vedere că utilizarea efectivă a uleiului achiziționat a fost pentru încălzire și producție energie electrică , era normal ca pentru anul 2007 , perioada de utilizare a uleiului , să fi fost impusă cu acciza prevăzută pentru motorină;
- în ceea ce privește exigibilitatea accizelor stabilită prin actul de control și , în raport de aceasta , termenul de plată , și din acest punct de vedere s-a făcut greșit aplicarea legii. Astfel , potrivit art. 165 din Codul fiscal , coroborat cu art. 192 , alin. (1) – (2) din același cod , în principiu acciza devine exigibilă în condițiile prevăzute la art. 166. De la prevederile de principiu există mai multe excepții reglementate la art. 192 alin. (3) – (7) din Codul fiscal , excepții de care organul de control nu a ținut seama. Astfel , în conformitate cu art. 192 alin. (6) din Codul fiscal „acciza devine exigibilă la data în care produsul energetic este utilizat drept combustibil pentru încălzire”. Având în vedere că în cazul constatat acciza nu a fost anterior exigibilă este cert că exigibilitatea diferenței de acciză stabilită de organul de control se raportează la data utilizării efective a uleiului folosit pentru încălzire;
- bonurile de consum verificate de organul de control reprezintă documentele legale care justifică atât folosirea cantității de ulei aprovizionate cât și destinația reală și efectivă a acesteia , respectiv producerea de energie termică și electrică;
- orice aprecieri făcute de organele de control privind amestecurile de motorina , biodiesel sau alte amestecuri sunt simple prezumții nedovedite cu probe concludente cauzei. De altfel , în asemenea situații

problematica încadrării produselor energetice ținând seama de componentele lor fizice sau chimice poate fi făcută numai de organe de specialitate așa cum rezultă și din pct. 5 alin. (2) din Normele metodologice.

Față de cele de mai sus petenta solicită , pe lângă desființarea actului de control, recalcularea accizelor și a majorărilor de întârziere în raport cu noua bază de impozitare și cu termenele legale de plată.

Cu adresele nr. 3274 din 04.03.2009 și din 20.03.2009 (filele nr. 35 și 36) s-a solicitat petentei completarea probatoriului de la dosar cu copii lizibile după facturile de aprovizionare cu uleiul de tip mineral OB 300. Documentele solicitate au fost transmise de S.C. M T S.R.L. B cu adresa nr. 04/08.04.2009 (fila nr. 41) înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 6446/10.04.2009 , fiind anexate la dosarul contestației la filele nr. 38-40.

Menționăm că prin cuprinsul adresei de înaintare a documentelor solicitate petenta înțelege să-și completeze motivele din contestația formulată precizând următoarele:

- aprecierile făcute de organele de control privind amestecurile cu motorina , biodiesel sau alte amestecuri , nu sunt probate prin actul de control , situație în care aceste susțineri rămân la valoarea unor simple prezumții;
- organele de control nu au dovedit prin analize făcute de organe de specialitate componența fizică sau chimică a presupusului amestec , așa cum prevăd normele metodologice (pct. 5 al. 2);
- nefiind probe de laborator constatate de organe de specialitate raportul de inspecție întocmit nu are valoarea unui act autentic iar forța probantă a acestuia este înlăturată , astfel că nu se bucură în continuare de prezumția de legalitate instituită de lege în favoarea sa.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din facturile nr. ..., nr. și respectiv nr. (filele nr. 38-40) , în perioada 21.12.2006 – 21.03.2007 , S.C. M. T. S.R.L. B. s-a aprovizionat cu ... tone ulei industrial de bază OB 300 , ulei pe care , potrivit declarațiilor date de reprezentantul legal al petentei , l-a folosit , în perioada 31.01.2007 – 31.07.2007 , ca și combustibil , atât pentru cazanele de încălzire de la sediul social al firmei cât și pentru grupul electrogen de la punctul de lucru aflat în localitatea M. - jud. Bistrița-Năsăud (a se vedea bonurile de consum de la filele nr. 1-10).

Fără a ține seama de declarațiile petentei privitoare la destinația uleiului industrial de bază OB 300 și modul în care acesta a fost consumat , organele de control au considerat că „întreaga cantitate de ulei de bază la momentul achiziționării a fost amestecată în depozitul de carburanți situat la sediul social cu motorina și biodiesel aflate în stoc , compusul rezultat fiind utilizat ulterior ca și combustibil pentru motor”.

Pentru a ajunge la această concluzie organele de control au avut în vedere faptul că petenta nu a demonstrat că a depozitat uleiul mineral în cauză separat de motorina și biodieselul aflate în depozit , precum și faptul că aceasta nu a putut să prezinte documente de transport a uleiului mineral la punctul de lucru din localitatea M. În același scop a fost avută în vedere și declarația șefului de balastieră , potrivit căreia grupul electrogen de la punctul de lucru M funcționează doar cu motorină și nu cu alt combustibil.

În această ordine de idei , precizăm că atât din cuprinsul Deciziei de impunere nr. 1611/19.01.2009 cât și al Raportului de inspecție fiscală din 19.01.2009 rezultă că stabilirea suplimentară în sarcina petentei a accizelor în cuantum de ... lei și accesoriilor aferente de ... lei se datorează încadrărilor juridice făcute în baza considerațiilor mai sus citate , cu mențiunea că momentul exigibilității accizei a fost considerat momentul descărcării autocisternelor în depozitul de carburanți care „coincide cu momentul recepționării uleiurilor și amestecul cu motorina și biodieselul aflate în stoc , destinat a fi utilizat combustibil pentru motor”.

În raport de cele anterior arătate , de probele existente , precum și de susținerile părților , constatăm că nu pot fi reținute concluziile organelor de inspecție privitoare la amestecul uleiului OB 300 cu motorina și biodieselul aflate în stoc , având în vedere că nu s-a probat în nici un fel de către organele de control că un astfel de amestec ar fi fost realizat.

Simplele fapte că , exceptând notele de recepție și înregistrările contabile , petenta nu a prezentat alte documente privind depozitarea separată a uleiurilor de bază achiziționate nu poate conduce , a priori , la concluzia că aceste produse au fost amestecate cu biodiesel și motorină pentru a fi folosite ca și carburant auto.

Menționăm că potrivit prevederilor art. 175 alin. (1) – (3) , în principiu , pentru produsele energetice având codul NC 27.10.19.99 nu se datorează accize. Prin urmare , achiziția uleiului mineral de bază de tip OB 300 nu constituie un fapt generator de accize iar circulația acestuia nu este condiționată de documente speciale de însoțire , așa cum susțin organele de control.

Utilizarea acestora , însă , pentru încălzire constituie un fapt generator de accize potrivit art. 175 alin. (4) din Codul fiscal.

În lipsa unor probe certe vizând realizarea amestecului de ulei cu biodiesel sau motorina în scopul utilizării pentru alte destinații , se impunea ca organul de control să analizeze distinct atât faptul generator cât și exigibilitatea accizelor în raport de destinația sau utilizarea efectivă a uleiului conform probelor de la dosar.

În contextul în care s-a stabilit că produsul energetic a fost utilizat în alte scopuri decât cele pentru care a fost produs , acesta se supune accizării. Că este așa rezultă explicit din prevederile art. 175 alin. (4) din codul fiscal conform căreia „Produsele energetice , altele decât cele de la alin. (3) , sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate , puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație , la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.”.

În condițiile în care agentul economic optează pentru utilizarea produselor energetice (altele decât cele de la art. 175 alin. 3 din Codul fiscal) drept combustibil

pentru încălzire sau combustibil pentru motor este obligat să îndeplinească demersurile prevăzute la pct. 5 alin. (2) din Norme. În ipoteza în care aceste obligații nu sunt îndeplinite produsul se va impozita cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb în cazul combustibilului pentru motor , iar în cazul când produsul energetic se utilizează drept combustibil pentru încălzire acciza este cea prevăzută pentru motorină.

În speță , potrivit probatoriului administrat , nu s-a dovedit că uleiul achiziționat a fost utilizat drept combustibil pentru motor iar în consecință , supozițiile și deducțiile organului constatator nu pot fi însușite atât timp cât ele nu au fost întărite cu mijloace de probă directe sau colaterale din care să rezulte indubitabil că produsul energetic achiziționat s-a folosit drept combustibil auto.

Așa fiind , organul de control , pentru a elimina orice dubiu care ar putea profita contribuabilului și a asigura astfel certitudinea impunerii reflectată în cuantificarea corectă atât a bazei de impunere cât și a diferențelor stabilite , trebuia să analizeze distinct accizarea uleiului mineral potrivit cu utilizarea lui pe cele două destinații , respectiv combustibil pentru încălzit și combustibil pentru producerea de energie electrică urmând procedurile prevăzute la punctele 5.1 – 5.4 din Normele Metodologice de aplicare a art. 175 alin. (4) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Având în vedere cele de mai sus se impune desființarea totală a titlului de creanță atacat și refacerea controlului în termenele și condițiile stabilite prin pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005.

Reverificarea va viza stabilirea cantităților de uleiuri utilizate pe cele două destinații , iar în funcție de aceasta se vor determina accizele legal datorate.

În ceea ce privește accesoriile se va reanaliza momentul exigibilității accizelor și prin prisma prevederilor art. 192 alin. (6) din Codul fiscal , norma juridică pe care contestatoarea o invocă în apărare.

Pentru considerentele de mai sus , în temeiul art. 6 , art. 210 și art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală se

DECIDE:

Desființarea integrală a Deciziei de impunere nr. 1611/19.01.2009 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj – Serviciul de Antifraudă Fiscală și Vamală pentru suma de ... lei constând în accize pentru uleiul de bază (... lei) precum și majorări de întârziere (... lei) , urmând ca în termenul legal să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.

Adresa: Bistrița, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrița-Năsăud, cod poștal 420080
Telefon: 0263-210661; 212623 Fax: 0263-216880