



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel:+021 319 97 54  
Fax: +021 336 85 48  
e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 301 / .X.**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X. S.R.L. -**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor -  
Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub nr.921835/28.11.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./21.11.2014 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. 921835/28.11.2014 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul social în localitatea .X., având cod de înregistrare fiscală RO .X. și număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului .X..

**S.C. .X. S.R.L.** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AR .X./29.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./29.10.2014 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:  
-accize pentru motorină în sumă de .X. lei;  
-majorări aferente accizelor pentru motorină 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, în raport de data emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr.F-AR .X., respectiv **29.10.2014** și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv

**17.11.2014**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

**I.S.C. .X. S.R.L. contestă obligațiile de plată suplimentare stabilite în sarcina sa de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AR .X./29.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./29.10.2014, precizând că a fost supusă unei verificări care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere nr. .X./25.02.2010 emisă de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X., pe care a contestat-o, iar în urma soluționării contestației Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia nr. .X./28.02.2011 a desființat actul administrativ fiscal și a dispus o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același obiect.**

Urmare reverificării, Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. a emis Decizia de impunere nr..X./13.10.2011, contestată de societate și soluționată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia nr. .X./16.12.2011 prin care s-a desființat actul administrativ fiscal și s-a dispus o nouă verificare în care să se reanalizeze cauza clarificând următoarele aspecte: termenii de reziduri și deșeuri petroliere, materiile prime prezentate în rapoartele de producție prin raportare la specificația tehnică ST 1/2004 elaborată de societate, instalația de producție și etapele de fabricație, certificatul de analiză nr..X./2009 emis de Laboratorul Vamal Central, tratamentul fiscal al accizei în raport și de destinația produsului finit.

Contestatoarea susține că organele vamale au preluat mecanic și eronat date din rapoartele de producție ale societății, concluzionând eronat că nu a respectat ST 1/2004 în ceea ce privește proporția de aproximativ 75% de reziduuri petroliere prevăzută de această specificație tehnică.

Astfel, societatea afirmă că organele vamale nu puteau ajunge la o astfel de concluzie pentru a stabili sfera reziduurilor și deșeurilor dacă s-ar fi ținut cont de Hotărârea Guvernului nr.856/2002 unde se detaliază lista

deșeurilor petroliere, Autorizațiile de mediu nr..X./2006 și nr..X./2007, specificația tehnică SN 1/2004(editia 1 Revizia 0) și raportul de expertiză tehnică.

Societatea menționează că organele vamale au stabilit ca fiind reziduuri petroliere: produsul cu această denumire din rapoartele de producție analizate, liquid fuel (ulei uzat procesat), slamuri petroliere și slam din rezervoare, fără a include în această categorie alte produse denumite în rapoartele de producție: păcură, light fuel oil, ulei T6A, ulei MGE-46, combustibil lichid pentru uz neindustrial, ulei industrial 120A, ulei H30, ulei baza SN 150, 350 și 500, care sunt tot reziduuri petroliere provenite din distilarea atmosferică a țițeiului, de la distilarea sub presiune redusă sau de la distilarea distructivă a reziduurilor.

De asemenea, contestatoarea arată că organele vamale au analizat parțial rapoartele de producție, motiv pentru care societatea nu este de acord cu globalizarea efectelor analizei selective a 60 de rapoarte din totalul de 695 prin concluzii eronate raportate la toată producția anilor 2006, 2007 și 2008 atât timp cât accizele se calculează pentru fiecare lot de produs finit livrat.

Referitor la instalația de producție, societatea menționează că aceasta a îndeplinit condițiile de autorizare și funcționare pentru care s-a obținut autorizația de antrepozit fiscal și autorizația de mediu, iar aprecierile organelor vamale privind mărirea capacității de depozitare prin suplimentarea numărului de rezervoare care a fost anunțată organelor fiscale sunt irelevante la stabilirea accizei.

Totodată, în ceea ce privește fluxul tehnologic contestatoarea precizează că a fost respectat așa cum este descris în documentația de autorizare ca etape de lucru și consideră că nu există niciun text în Codul fiscal prin care determinarea încadrării tarifare a produsului finit și stabilirea tratamentului fiscal al accizei să prevadă raportarea la o specificație tehnică anume, în speță ST 1/2004 elaborată de societate.

Astfel, societatea susține că ceea ce este esențial pentru ca autoritate fiscală să stabilească corect încadrarea tarifară a produsului finit și acciza aferentă este determinarea caracteristicilor fizico-chimice ale acestuia și destinația sa.

În cazul de față, societatea menționează că organul de control și-a bazat constatările pe Certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 emise de Laboratorul Vamal Central pentru proba de produs "*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*" prelevat cu Procesul verbal de prelevare nr..X./21.08.2008 în care se concluzionează că proba reprezintă deșeu de ulei cu încadrarea tarifară 27109900.

Contestatoarea precizează că Certificatul de analiză nr..X./17.09.2009 i-a fost comunicat la data de 29.09.2011 la discuția finală privind al doilea raport de inspecție fiscală, pe care l-a contestat împreună cu decizia de impunere, iar Certificatul de analiză nr..X./17.09.2009 privind aceeași probă nu i-a fost comunicat nici până la data depunerii prezentei contestații.

Societatea susține că în perioada 2006-2007 autoritatea vamală nu a prelevat probe din produsele fabricate, iar în perioada 2008-2009 Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. a prelevat mai multe probe dar nu a transmis contestatoarei decât un singur rezultat, respectiv Certificatul de analiză nr..X./17.09.2009.

Astfel, contestatoarea în toată această perioadă a efectuat prelevare și analize de probe pentru produsele fabricate la laboratoare specializate și acreditate RENAR, rezultate care confirmă proprietățile fizico-chimice specifice combustibililor grei pentru focare industriale prevăzute de standardul STAS 51-83 și care se înscriu în limitele specificației tehnice ST 1/2004 pentru care încadrarea tarifară păcură cu codul 27101961 este conformă autorizației de antrepozit fiscal, dar aceste analize au fost ignorate de organele vamale care au valorificat o analiză efectuată de Laboratorul Vamal Central care nu era acreditat.

De asemenea, societatea contestă valabilitatea probei pentru că nu indică lotul de produs din care a fost prelevată, nu respectă metodologia de prelevare, eșantionare și analiză prevăzută de Ordinul vicepreședintelui ANAF nr..X.0/2006, analiza nu respectă standardul SR EN ISO 3405 și s-a efectuat la mai mult de un an de la data prelevării depășind astfel termenul de valabilitate al produsului de 1 an, proprietățile acestuia fiind denaturate.

Totodată, contestatoarea consideră că certificatul de analiză are valabilitate doar pentru lotul din care s-a prelevat proba și care nu a fost precizat, iar stocul de marfă conform evidențelor contabile era la data prelevării probei de 25.495 kg distribuit în mai multe rezervoare, însă în mod eronat echipa de control a extrapolat incorect rezultatele analizei la întreaga producție a societății din perioada 2006-2008 respectiv la cantitatea de 41.841.119 kg care este de 1640 mai mare.

Contestatoarea critică faptul că organele fiscale nu au ținut cont de destinația produsului finit ca agent termic pentru încălzire folosit pentru ardere în centrale termice, cazane, forje, cuptoare tunel și alte utilaje industriale, rezumându-se la concluzia că produsul energetic a fost pus în vânzare către diverși clienți drept pentru care urmează să fie supus unei accize în funcție de încadrarea tarifară.

De asemenea, societatea susține că singura probă cu caracter tehnic de specialitate, Raportul de expertiză tehnică, a fost înlăturată de organele de inspecție fiscală ca neconcludentă și depune în susținerea contestației un raport de expertiză suplimentar.

În concluzie, societatea consideră că în raport de parametri fizico-chimici și destinația produsului pe care Codul fiscal le invederează ca fiind criteriile pentru încadrarea tarifară a produsului, acesta este păcură cu codul NC 27101961 și se încadrează în standardul tehnic STAS 51-83, conform întregii documentații puse la dispoziția organelor de control, încadrarea tarifară fiind cea prevăzută la art.175 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea contestă încadrarea tarifară a produsului la nivel de motorină pentru că nu se află în niciuna din situațiile prevăzute de art.175 alin.(4) din Codul fiscal și de pct.4 din Normele metodologice și consideră că și-a îndeplinit obligațiile prevăzute de art.175 alin.(2)-(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care solicită admiterea contestației și desființarea integrală a actelor administrativ fiscale contestate.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-AR .X./29.10.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AR .X./29.10.2014, contestată, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

Inspecția fiscală s-a inițiat urmare Deciziei nr..X./16.12.2011 privind soluționarea contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a desființat Decizia de impunere nr..X./13.01.2011 contestată pentru suma totală de .X. lei din care accize motorină în sumă de .X. lei și majorări aferente accizelor motorină în sumă de .X. lei și s-a dispus reanalizarea cauzei pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale.

Astfel, prin Decizia nr..X./16.12.2011 privind soluționarea contestației s-a dispus reanalizarea cauzei și stabilirea materiilor prime prezentate în rapoartele de producție și a procentelor acestora, respectiv dacă se încadrează în procentul de „aproximativ 75%” din ST 1/2004, analizarea și clarificarea tuturor aspectelor invocate de contestatoare privind Certificatul de analiză nr..X./17.09.2009 și respectarea prevederilor Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului

Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor și stabilirea tratamentului fiscal al accizelor conform prevederilor legale în vigoare avându-se în vedere destinația produsului finit.

În vederea finalizării reverificării echipa de inspecție fiscală a solicitat sprijin Direcției Reglementări Vamale prin adresa nr..X./06.10.2014, care prin adresa nr..X./15.10.2014 a comunicat că:

-în conformitate cu art.5 pct.4 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X.0/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările ulterioare, Procesul verbal de prelevare nr .X./21.08.2008, aferent cererii de analiza nr..X., este semnat și ștampilat de către operatorul economic, acesta asumându-și faptul că probele au fost prelevate în conformitate cu prevederile legale;

-Laboratorul Vamal Central a analizat două probe cu denumirea comercială „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” prelevate de la S.C. .X. S.R.L. pentru care a emis certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 și nr..X./17.09.2009, încadrarea tarifară pentru cele două probe fiind 27109900 deșeu de ulei, conform Notei de capitol nr. 2 și a Notei de capitol nr. 3 a), b), c) de la Capitolul 27 al Nomenclurii Combinate;

-pentru niciunul din cele două certificate de analiză nr..X. și nr. .X. emise de Laboratorul Vamal Central nu a fost solicitată motivat de către agentul economic efectuarea analizei probei 2 în conformitate cu art.19 pct.1 - 2 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X.0/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările ulterioare;

-ordinul vicepreședintelui menționat mai sus nu specifică un termen în care autoritatea vamală comunică declarantului rezultatele analizelor;

-în conformitate cu Nota de capitol nr. 2 și Notei complementare nr. 2, lit.d și lit.f de la Capitolul 27 al Nomenclurii combinate nu se încadrează la subpozițiile de păcură uleiurile grele pentru care nu este posibil să se determine procentul de distilat la 250°C prin metoda ISO 3405 (echivalent cu ASTM D 86). Pentru ambele probe analizate de Laboratorul Vamal Central, pentru care au fost emise certificatele de analiză nr. .X./17.09.2009 și nr. .X./17.09.2009, nu a fost posibil să se determine procentul de distilat la 250°C prin metoda ISO 3405 (echivalent cu ASTM D 86), deoarece produsele au spumat și nu au distilat;

-Laboratorul Vamal Central este din anul 2007 membru al Grupului Laboratoarelor Vamale Europene din cadrul Comisiei Europene și

utilizează metode și practici analitice armonizate la nivelul administrațiilor vamale ale statelor membre, astfel încât la data efectuării analizelor pentru care au fost emise certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 și nr..X./17.09.2009 laboratorul avea implementat sistemul de management al calității în conformitate cu standardul SR EN ISO/CEI 17025:2005;

-avizul privind clasificarea tarifară a produsului „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” la codul NC 27101961 a avut în vedere baza legală pentru clasificarea tarifară a mărfurilor din Tariful vamal de import al României, care în anul 2006 era constituită din următoarele acte normative: Legea nr.4/2006 pentru modificarea denumirii și clasificării mărfurilor din Tariful Vamal al României și a taxelor vamale aferente acestora, art.72 și art.73 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, Regulile generale de interpretare a Sistemului armonizat - Legea nr.98/1996 prin care România a aderat la Convenția Sistemului armonizat, art.104 din Hotărârea Guvernului nr.1114/2001 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României și în conformitate cu care clasificarea tarifară a mărfurilor s-a determinat în concordanță cu Regulile generale pentru interpretarea Sistemului armonizat și Nomenclurii Combinate, care presupune respectarea strictă a Notelor de capitol, Notelor de subpoziții și a Notelor complementare de la Capitolul 27 al Sistemului armonizat și al Nomenclurii Combinate, inclusiv metodele de analiză menționate în acestea.

Astfel, produsul a fost clasificat la codul NC 27101961 deoarece în conformitate cu documentele prezentate avea caracteristici care corespundeau prevederilor legale, astfel: conținutul nearomatici predominau în greutate în raport cu conținutul aromatici, volumele distilate la diferite temperaturi se încadrau în limitele prevăzute de textul legal al notei complementare 1 de la Capitolul 27, valorile pentru conținutul de cenușă sulfat (metoda ASTM D 874) și/sau indicele de saponificare (metoda ASTM D 93) și/sau temperatura de congelare (metoda ASTM D 97), precum și pentru vâscozitate cinematică la 50°C (metoda ASTM D 445) și culoarea diluată (metoda ASTM D 1500), respectau prevederile textului legal al notei complementare 1 lit.f din Capitolul 27 al Nomenclurii Combinate, iar valoarea conținutului de sulf corespundea textului codului NC 27101961 (maximum 1 % în greutate).

Organele de inspecție fiscală precizează că din rapoartele de producție analizate s-a constatat faptul că în unele din acestea nu este înscris că s-au utilizat reziduuri petroliere în procesul tehnologic, iar în restul rapoartelor de producție este înscris că s-au utilizat cantități mici de reziduuri petroliere/uleiuri uzate.

Organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. .X. S.R.L. situația livrărilor produsului „Combustibil tip S1 pentru focare industriale”, atât cantitativ, cât și valoric pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2008, din care să reiasă clienții care au achiziționat acest produs (denumire, CUI), precum și cantitatea livrată pentru fiecare client în parte, iar din situația transmisă de societate a rezultat faptul că aceasta confirmă cantitatea livrată de produs „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” stabilită de inspectorii vamali prin Raportul de inspecție fiscală anterior.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat informații societăților care au achiziționat „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” de la S.C. .X. S.R.L. (fostă S.C. .X. S.R.L.), situația achizițiilor atât cantitativ, cât și valoric pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2008 și destinația produsului achiziționat.

Urmare solicitărilor privind informațiile de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-confirmă achiziția produsului „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” de la S.C. .X. S.R.L. și comercializarea întregii cantități achiziționate către diverși clienți S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

-confirmă achiziția produsului „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” de la S.C. .X. S.R.L. și utilizarea acestuia pentru consum propriu astfel:

- S.C. .X. S.A. pentru funcționarea centralei termice,
- S.C. .X. S.R.L. pentru stația de asfalt,
- S.C. .X. S.A. pentru utilizarea activității în cadrul secției Turnătorie-Forjă-Tratament termic,
- S.C. .X. S.R.L. pentru încălzirea materiilor prime,
- S.C. .X. S.R.L. pentru funcționarea cazanului în vederea încălzirii Hotelului .X.,
- S.C. .X. S.A. în procesul tehnologic prin arderea în cuptoarele de forjă,
- S.C. .X. S.R.L. ca agent termic pentru încălzirea clădirii în care își desfășoară activitatea,
- INSPECTORATUL TERITORIAL AL POLIȚIEI DE FRONTIERĂ .X. pentru alimentarea centralelor termice necesare pentru încălzirea spațiilor,
- S.C. .X. S.A. pentru arderea produselor (cărămizi refractare și cărămizi de construcții) în cuptor tunel, respectiv pentru uscătorul rotativ de argilă,



- S.C. .X. S.R.L. pentru procesul de producție,
- S.C. .X. S.A. pentru depozitarea în rezervorul combustibil, cazan abur și cazan agregat bloc abur,
- S.C. .X. S.R.L. pentru încălzirea clădirii unde se află sediul societății;
- confirmă achiziția produsului „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” de la S.C. .X. S.R.L., comercializarea unei cantități către diverși clienți, dar și utilizarea acestuia pentru consum propriu pentru încălzire de către S.C. .X. S.R.L.
- nu au transmis datele solicitate S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.
- comunică faptul că S.C. .X. S.R.L. nu figurează în evidențele societății S.C. .X. S.A.
- adresă nu a fost confirmată de primire, întrucât a fost returnată de către poștă făcându-se mențiunea „Se aprobă înapoierea” în cazul S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. sau mențiunea „Destinatar mutat fără a comunica noua adresă” în cazul S.C. .X. S.R.L.
- un număr de 4 societăți nu au dat curs solicitării Inspecției Fiscale Contribuabili Mijlocii .X., cu toate că aceste adrese au fost confirmate de primire, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este antrepozitar conform Autorizației de antrepozit fiscal nr..X./17.03.2006, valabilă până la data de 01.04.2006, înlocuită cu Autorizația de antrepozit fiscal nr..X. valabilă de la data de 01.07.2007, antrepozitarul a fost autorizat pentru obținerea de „*Produse realizate pentru prelucrarea reziduurilor minerale*”, respectiv „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” încadrat la poziția tarifară NC 27101961 în baza adreselor nr..X./04.01.2006 emise de Autoritatea Națională a Vămilelor, conform pct.8(7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru realizarea acestui produs societatea a elaborat specificația tehnică ST 1/2004 care stabilește componența instalației de producție, materiile prime care se utilizează și procesul tehnologic la care sunt supuse materiile prime.

**Referitor la instalația de producție**, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit ST 1/2004 ediția 1 revizia 0, antrepozitarul a declarat o capacitate de 20 tone/zi, iar din verificarea componentelor instalației de producție s-au constatat capacități ale rezervoarelor mai mari decât cele descrise în ST 1/2004, în autorizația de mediu nr..X./29.09.2006

și în Planul de amplasament al rezervoarelor metalice deținute de .S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că antrepozitarul a adus modificări datelor inițiale în baza cărora a fost autorizat prin modificarea din data de 01.08.2007 a ST 1/2004 ediția 1 revizia 1, fără a înștiința organul fiscal competent conform art.183 alin.(1) lit.j) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că antrepozitarul a suplimentat numărul rezervoarelor de depozitare materie primă (în total 2 buc. rezervoare) și numărul rezervoarelor de depozitare produs finit (de la 3 buc. la 5 buc. rezervoare), operatorul economic menționând astfel în ST1/2004 (ediția 2, revizia 1), atât mărirea capacității de depozitare a materiei prime și a produsului finit, cât și mărirea capacității de producție declarată inițială, de la 20 tone/zi la 80 tone/zi pe un flux tehnologic.

Din efectuarea acestor modificări nu rezultă care au fost elementele care au determinat mărirea capacității de producție în condițiile în care numărul rezervoarelor și implicit capacitățile în care are loc procesul tehnologic în vederea obținerii de produs S1 nu au fost suplimentate, respectiv cele două componente de baza ale instalației de producție (un malaxor și o cuvă de amestec) au rămas neschimbate.

Organele de inspecție fiscală arată că nerespectarea cerinței prevăzute la art.183, alin.(1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a condus la revocarea autorizației de antrepozit fiscal nr. .X. din data de 17.03.2006, prin Decizia nr..X./13.11.2009 de către Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor București.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie 2006, data începerii activității, operatorul economic deținea în antrepozit un număr 13 bazine, o centrală termică, o basculă pod electronică vehicule rutiere, o electropompă, un transformator motoare, iar la data de 03.10.2006 societatea a încheiat Contractul de antrepriză nr. .X. cu SC .X. SRL având ca obiect montarea supraterană pe orizontală a 13 bazine pentru produse petroliere, instalația aferentă bazinelor, curățarea și pregătirea bazinelor pentru montare, executarea distribuitorilor, montarea pompelor și executarea instalației pentru încălzirea prin barbotare, lucrări ce au fost finalizate la data de 24.08.2007 conform Procesului verbal de recepție nr.1 și data punerii în funcțiune a celor 13 bazine cu instalații a fost 02.10.2007.

De asemenea, conform celor declarate de reprezentantul societății s-a constatat că instalația de încălzire a fost executată doar pentru

rezervoarele instalației de producție, notate cu 001, 002, 003, 004 în Planul de amplasament.

Ca urmare, s-a constatat că există neconcordanțe în sensul că din rapoartele de producție aferente perioadei 14.04.2006 – 24.08.2007 materiile prime care intră în procesul de producție conform ST 1/2004 suferă un proces de încălzire dar instalația de încălzire a materiilor prime a fost finalizată la data de 24.08.2007, conform procesului verbal de recepție nr.1.

De asemenea, s-a constatat că societatea a încheiat Contractul de antrepriză nr.55 cu SC .X. SRL care are ca obiect împrejmuirea depozitului cu plasă sudată, montarea supraterană a 10 bazine pentru produse petroliere, executarea de cuve betonate și separatoare reziduuri petroliere, lucrări ce au fost finalizate în data de 31.08.2007, fiind încheiat procesul verbal de recepție nr.2.

**Referitor la materiile prime**, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit ST 1/2004 acestea constau în deșeuri petroliere sau reziduuri petroliere, diluenți și soluții de neutralizare și potrivit specificației tehnice reziduurile reprezintă 75% restul fiind substanțe chimice auxiliare – diluenți și soluții de neutralizare.

Documentul de referință pentru obținerea produsului "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" îl reprezintă specificația tehnică ST 1/2004, în baza căruia s-a efectuat autorizarea și certificarea produsului, societatea având obligația respectării acesteia în ceea ce privește rețeta de fabricație, procesul de producție (fluxul tehnologic) și condițiile tehnice de calitate.

De asemenea, potrivit celor înscrise în ST 1/2004 pentru obținerea produsului finit trebuie parcurse mai multe etape prin transferul reziduurilor dintr-un malaxor orizontal într-o cuvă de amestec, loc în care se realizează încălzirea și amestecul reziduurilor decantate cu substanțele chimice auxiliare pentru obținerea produsului finit urmat de transferul produsului finit în rezervoare de stocare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate cantitățile și felul materiilor prime de bază stabilite prin specificația tehnică ST1/2004 conform căreia 75% o reprezintă reziduurile petroliere, iar diferența de 25% o reprezintă substanțele chimice auxiliare ajutătoare, cu rol de neutralizare, fapt întărit și de precizările Direcției Reglementări Vamale conform adresei nr. .X./I 5.10.2014, care menționează faptul că, din rapoartele de producție analizate s-a constatat că în unele din acestea nu este înscris că s-au utilizat reziduuri petroliere în procesul tehnologic, iar în restul rapoartelor de producție este înscris că s-au utilizat cantități mici de reziduuri petroliere/uieuri uzate.

**Referitor la procesul tehnologic**, conform ST1/2004, atât în ediția 1, revizia 0, cât și în ediția 2, revizia 1, procesul tehnologic cuprindea 4 etape importante:

1. Introducerea reziduurilor (deșeurilor) petroliere în malaxorul orizontal prevăzut cu pompe pentru barbotare;

2. Transferul reziduurilor (deșeurilor) în cuva de amestec dotată cu sistem de încălzire și amestecare, în care se realizează operația de neutralizare cu soluțiile de neutralizare preluate din rezervorul cu soluție de neutralizare;

3. Omogenizarea reziduurilor (deșeurilor) cu diluenți;

4. Transferul produsului finit în rezervorul de produs finit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate etapele fluxului tehnologic stabilite prin ST1/2004, astfel:

În repetate rânduri au fost excluse unele etape ale procesului de fabricație descris în ST1/2004 atât în ediția 1 revizia 0 cât și în ediția 2 revizia 1, dar utilizându-se aceleași materii prime ca și în cazurile în care au fost respectate etapele fluxului tehnologic.

De asemenea, s-a constatat că în perioada verificată din cele 695 de rapoarte de producție a rezultat că toate au înregistrat un randament de 100% contrar celor înscrise în ST 1/2004 unde este prevăzut și procesul de decantare ca etapă a fluxului tehnologic, iar din documentele analizate nu rezultă că ar fi existat material decantat provenit în urma proceselor de producție.

Totodată, s-a constatat că nu există documente care să ateste punerea în funcțiune a instalației de procesare la parametrii declarați pentru a putea stabili capacitatea de producție reală, în sensul că prin ST 1/2004 ediția 1 revizia 0 este declarată o capacitate de 20 tone/zi, dar aceasta a fost depășită chiar din prima zi de producție (raportul de producție nr.1/14.04.2006 – 67.841 kg) ajungându-se la producții de 13 ori mai mari decât cea declarată.

Având în vedere cele prezentate privind componența instalației de producție, materiile prime utilizate (rețeta), procesul tehnologic și analizând rapoartele de producție, rezultă că nu a fost respectat standardul de firmă „Specificația tehnica ST1/2004” pentru obținerea produsului „Combustibil tip S1 pentru focare industriale”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat pentru acest produs petrolier că societatea nu a prezentat certificate eliberate de

laboratoarele atestate din care să rezulte caracteristicile și condițiile tehnice de calitate ale produsului obținut, obligație prevăzută la pct.3 din ST 1/2004, precum și la cap.III pct.2 din Autorizațiile de mediu nr..X./29.09.2006 și nr..X./30.10.2007, potrivit cărora trebuiau efectuate verificări periodice, iar după primirea datelor de la laboratoarele atestate acestea trebuiau consemnate într-un registru special și raportate anual la Agenția pentru Protecția Mediului .X..

Referitor la rapoartele de încercări emise de Laboratorul .X. SA - .X. organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost utilizate de societate ca bază a declarațiilor de conformitate aferente fiecărei lucrări de produs finit, deși potrivit celor precizate de acest laborator prin adresa înregistrată la Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./24.08.2009, buletinele de analiză au caracter informativ și nu pot însoți produsul la comercializare, acestea neavând număr de înregistrare, și nici specificație din care să reiasă lotul și rezervorul, iar probele nu au fost prelevate de personalul laboratorului, situație în care nu se poate determina din care lot de producție provin probele analizate, rezultatele referindu-se strict la cantitatea de probă analizată și nicidecum la un lot reprezentativ.

Totodată, echipa de control a constatat că societatea nu are contract încheiat cu laboratorul de determinări fizico-chimice .X. SA - .X. și nu există dovada plății, iar prin adresa nr. .X./26.02.2010, înregistrată la Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./26.02.2010, SC .X. SA a comunicat că nu efectuează analize de laborator pentru produse petroliere pentru terți nefiind omologați în acest sens.

De asemenea, referitor la raportul de expertiză tehnică depus de societate la Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./12.09.2011, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că expertul tehnic nu a analizat dacă au fost respectate cantitățile și felul materiilor prime de bază stabilite prin specificația tehnica ST1/2004 conform careia 75% o reprezintă reziduurile petroliere, iar diferența de 25% o reprezintă substanțele chimice auxiliare ajutătoare cu rol de neutralizare pentru niciun raport de producție din cele 695 de rapoarte întocmite de societate, prezentând doar date generale referitoare la modul în care a fost aplicată rețeta de producție pe fluxul tehnologic conform rapoartelor de producție în ceea ce privește materiile prime și tehnologia utilizată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în Raportul de expertiză prezentat de societate, nu se face referire la rapoartele de producție unde au fost excluse unele etape din procesul de fabricare a produsului „Combustibil tip S1 pentru focare industriale”, descris în

ST1/2004, atât în editia 1, revizia 0, cât și în ediția 2, revizia 1, dar folosind aceleași materii prime ca și în cazul rapoartelor de producție în care etapele fluxului tehnologic sunt respectate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că S.C. .X. S.R.L. contestă modul de prelevare a probelor și faptul că nu a fost analizată decât o singură probă, deși Procesul verbal de prelevare nr.271/21.08.2008, aferent cererii de analiză nr..X., este semnat și ștampilat de către operatorul economic, acesta asumându-și astfel faptul că probele au fost prelevate în conformitate cu dispozițiile art.5 pct.4 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X.0/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările ulterioare.

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală Direcția Reglementări Vamale a comunicat prin adresa nr..X./15.10.2014, \_\_că Laboratorul Vamal Central a analizat două probe cu denumirea comercială „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” prelevate de la S.C. .X. S.R.L. pentru care a emis certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 și nr..X./17.09.2009, pentru ambele produse analizate încadrarea tarifară fiind 27109900 deșeu de ulei, conform Notei de capitol nr.2 și a Notei de capitol nr.3 a), b), c) de la Capitolul 27 al Nomenclurii Combinate.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia nu a luat la cunoștință de conținutul certificatului de analiză nr..X./17.09.2009 pentru a putea contesta rezultatele decât după trei ani când i s-a transmis un duplicat al acestui certificat de către Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X., organele de inspecție fiscală au solicitat clarificări Direcției Reglementări Vamale care prin adresa nr..X./15.10.2014 precizează faptul că pentru niciunul din cele două certificate de analiză nr..X./17.09.2009 și nr. 1027- 2/17.09.2009 emise de Laboratorul Vamal Central nu a fost solicitată motivat de către agentul economic efectuarea analizei probei 2, conform dispozițiilor art.19 pct.1 și pct.2 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției de Administrare Fiscală nr..X.0/2006, cu modificările și completările ulterioare, act normativ care nu specifică un termen în care autoritatea vamală comunică declarantului rezultatele analizelor.

În consecință, echipa de inspecție fiscală pe baza informațiilor din certificatul de analiză, în conformitate cu prevederile art.17 pct.1 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X.0/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările ulterioare și în temeiul art.175 alin.(3) pentru anul 2006, respectiv alin.(4) pentru perioada

2007-2008 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au calculat în sarcina societății accize.

Având în vedere că antrepozitarul a achitat pentru cantitățile de combustibil livrate din antrepozit acciza la nivel de păcură societatea datorează bugetului de stat diferența de accize până la nivel de motorină, precum și accesorii aferente acestora calculate de la data eliberării în consum a combustibilului până la data de 12.02.2010, respectiv suma totală de **.X. lei** reprezentând accize pentru motorină în sumă de **.X. lei** și majorări aferente accizelor pentru motorină în sumă de **.X. lei**.

**III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatoare și de organele fiscale, se rețin următoarele:**

**Referitor la suma totală de .X. lei din care accize motorină în sumă de .X. lei și majorări aferente accizelor motorină în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru motorină în condițiile în care nu a respectat specificația tehnică și a realizat un alt produs decât cel pentru care a fost autorizată fără să solicite Comisiei cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale încadrarea produsului respectiv din punct de vedere al accizelor conform dispozițiilor legale.**

**În fapt**, societatea a fost autorizată ca antrepozit fiscal conform Autorizației de antrepozit fiscal nr. X./17.03.2006, valabilă de la data de 01.04.2006, înlocuită cu Autorizația de antrepozit fiscal nr. X. valabilă de la data de 01.07.2007 pentru obținerea de „*Produse realizate pentru prelucrarea reziduurilor minerale*”, respectiv „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” încadrat la poziția tarifară NC 27101961 în baza adreselor nr. X., nr. X./04.01.2006 emise de Autoritatea Națională a Vănilor.

Pentru realizarea produsului „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” societatea a emis Specificația Tehnică ST 1/2004 care stabilește rețeta de fabricație, caracteristicile procesului de producție, componența instalației de producție, materiile prime care se utilizează și procesul tehnologic la care sunt supuse materiile prime.

Organele de inspecție fiscală au constatat din totalul de 695 rapoarte de producție analizate că potrivit specificației tehnice ST 1/2004 în care se precizează că pentru realizarea produsului „*Combustibil tip S1*”

*pentru focare industriale*” reziduurile petroliere reprezintă 75%, iar 25% sunt substanțe chimice auxiliare – diluenți și soluții de neutralizare, societatea nu a respectat rețeta de fabricație în niciunul dintre rapoarte și a utilizat în perioada supusă verificării reziduuri petroliere într-un procent cuprins între 5% și 15%.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată din cele 695 de rapoarte de producție a rezultat că toate au înregistrat un randament de 100% contrar celor înscrise în ST 1/2004 unde este prevăzut și procesul de decantare ca etapă a fluxului tehnologic, în condițiile în care din documentele analizate nu rezultă că ar fi existat material decantat provenit în urma proceselor de producție.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate etapele procesului tehnologic, în sensul că în repetate rânduri au fost excluse unele etape ale procesului de fabricație descris în ST 1/2004, fiind eliminate etapele de încălzire, decantare și transfer al materiei prime dintr-o cuvă în alta, amestecul cu materia de adaos și agitarea prin barbotare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că antrepozitarul a declarat o capacitate de 20 tone/zi, iar din verificarea componentelor instalației de producție au rezultat capacități ale rezervoarelor mai mari decât cele descrise în specificația tehnică ST 1/2004 fără a fi înștiințat organul fiscal competent.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 21.08.2008 organele vamale din cadrul Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. au prelevat probe din combustibilul produs în antrepozitul S.C. .X. S.R.L., conform Procesului verbal de prelevare nr. .X./21.08.2008, iar în urma analizării probelor prelevate Laboratorul Central Vamal a emis Certificatele de analiză nr.X./17.09.2009 și nr..X./17.09.2009 prin care a stabilit că produsul este deșeu de ulei cu încadrarea tarifară 27109900.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a obținut un alt produs energetic decât produsul pentru care a fost autorizată ca antrepozit fiscal de producție, respectiv „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” încadrat de către Autoritatea Națională a Vămirilor la codul tarifar NC 27101961 drept combustibil pentru încălzire, fapt pentru care au calculat prin Decizia de impunere nr.F-AR .X./29.10.2014 suma totală de .X. lei reprezentând accize pentru motorină în sumă de .X. lei și majorări aferente accizelor pentru motorină în sumă de .X. lei.

Prin contestație formulată societatea susține că organele de inspecție fiscală au analizat parțial rapoartele de producție și au concluzionat



eronat că nu a respectat ST 1/2004 în ceea ce privește proporția de cca 75% de reziduuri petroliere prevăzută de aceasta, motiv pentru care nu este de acord cu globalizarea efectelor analizei selective a 60 de rapoarte din totalul de 695 prin concluzii eronate raportate la toată producția perioadei 2006-2008.

Totodată, societatea afirmă că organul de control și-a bazat constatările pe Certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 emise de Laboratorul Vamal Central care nu era acreditat RENAR.

**În drept**, sunt aplicabile pentru anul 2006 prevederile art.175 alin. (1) lit.d), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ Uleiuri minerale*

*(1) În înțelesul prezentului titlu, uleiuri minerale sunt:*

*d) produsele cu codul NC 2710;*

*(2) Uleiurile minerale pentru care se datorează accize sunt:*

*a) benzină cu plumb cu codurile: NC 2710 11 31; 2710 11 51 și 2710 11 59;*

*b) benzină fără plumb cu codurile: NC 2710 11 41; 2710 11 45 și 2710 11 49;*

*c) motorină cu codurile: NC 2710 19 41; 2710 19 45 și 2710 19 49;*

*d) păcură cu codurile: NC 2710 19 61; 2710 19 63; 2710 19 65 și 2710 19 69;*

*e) gazul petrolier lichefiat cu codurile: NC 2711 12 11 până la 2711 19 00;*

*f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;*

*g) petrol lampant cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;*

*h) benzen, toluen, xileni și alte amestecuri de hidrocarburi aromatice cu codurile: NC 2707 10; 2707 20; 2707 30 și 2707 50.*

*(3) Uleiurile minerale, altele decât cele de la alin. (2), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare sau utilizate drept combustibil sau carburant. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzit sau carburantului echivalent”*

coroborate cu dispozițiile pct.5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, în vigoare pe anul 2006:

*“5. (1) Pentru uleiurile minerale, altele decât cele de la art.175 alin. (2) din Codul fiscal, destinate a fi utilizate, puse în vânzare sau utilizate drept*

*combustibil, se datorează bugetului de stat o acciză la nivelul accizei datorate pentru motorină.”*

Astfel, pentru uleiurile minerale care nu se regăsesc la art.175 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și care sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare sau utilizate drept combustibil, se datorează bugetului de stat o acciză la nivelul accizei datorate pentru motorină.

Începând cu data de 01.01.2007, art.175 alin.(1) lit.b), alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“(1) În înțelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt:*

*b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;[...]*

*(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:[...]*

*g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;[...]*

*(4) 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.”*

coroborat cu dispozițiile pct.5 alin.(1), (2) și pct.5 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/23004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*“5. (1) Produsele energetice, altele decât cele de la alin.(3) al art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt supuse unei accize, atunci când:*

*a) produsele sunt realizate în scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;*

*b) produsele sunt puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;*

*c) produsele sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.*

*(2) Orice operator economic aflat în una din situațiile prevăzute la alin. (1), este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice - Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor.*

*Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifară a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vămirilor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.[...]*

*(4) Pentru produsele aflate într-una din situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin.(2) și (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cazul produselor energetice altele decât cele de la alin.(3) al art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operatorul economic are obligația ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare la Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în vederea încadrării produselor respective din punct de vedere al accizelor, în caz contrar, neîndeplinirea acestei prevederi legale se sancționează cu stabilirea accizelor la nivelul celor datorate pentru motorină.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a fost autorizată începând cu 1 aprilie 2006 să realizeze din prelucrarea reziduurilor minerale produsul denumit comercial "*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*" încadrat de Autoritatea Națională a Vămirilor la codul tarifar NC 27101961 în baza adreselor nr..X., nr..X./04.01.2006 și destinat utilizării în centrale termice pentru obținerea agentului termic conform autorizațiilor de mediu nr..X./29.09.2006 și nr..X./30.10.2007 emise de Agenția pentru protecția mediului .X., aflate în copie la dosarul cauzei.

În vederea producerii produsului "*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*" societatea a elaborat Specificația Tehnică ST 1/2004 ediția 1, revizia 0 și ST 1/2004 ediția 2, revizia 1 cu intrare în vigoare de la data de 01.08.2007 și în care se menționează că "*În producție procentul de reziduuri reprezintă aproximativ 75%, restul fiind substanțe chimice auxiliare, ajutoare cum ar fi: solvenți, uleiuri de rafinare fracția 1, petrol distilat.*"

În urma analizei celor 695 de rapoarte de producție încheiate în perioada 01.04.2006-31.12.2008 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat Specificația Tehnică ST 1/2004 în sensul că

pentru obținerea produsului finit "*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*" niciunul din rapoartele de producție analizate nu prezintă utilizarea de reziduuri petroliere în procent de 75% așa cum este prevăzut în specificația tehnică, document care a stat la baza eliberării autorizației de antrepozit fiscal.

Astfel, prin adresa nr..X./21.11.2014 organele de inspecție fiscală arată că pentru anul 2006 din totalul de 115 rapoarte de producție în niciunul nu s-a respectat specificația tehnică și exemplifică cu o serie de rapoarte de producție în care procentul de reziduuri este foarte mic sau chiar 0% cum ar fi: nr. .X./12.05.2006, nr. .X./07.07.2006, nr. .X./20.09.2006, nr..X./11.10.2006, nr. .X./30.10.2006 nr. .X./02.11.2006, nr. .X./05.12.2006 și nr. .X./29.12.2006.

De asemenea, aferent anului 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 204 rapoarte de producție în 113 rapoarte nu au fost folosite reziduuri petroliere în procesul de fabricație, iar la restul rapoartelor în niciunul dintre acestea nu s-au utilizat reziduuri petroliere în procent de 75% așa cum este prevăzut în Specificația Tehnică ST 1/2004, media anuală de reziduuri utilizată fiind de 9% din cantitatea totală de materii prime folosită.

Totodată, aferent anului 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 376 rapoarte de producție în 161 de rapoarte nu au fost folosite reziduuri petroliere, iar în celălalte rapoarte nu a fost respectat procentul de 75% prevăzut în Specificația Tehnică ST 1/2004, media anuală de reziduuri utilizată fiind de 15% din cantitatea totală de materii prime folosită.

Având în vedere cele arătate mai sus, se reține că societatea nu a respectat rețeta de fabricație pentru obținerea produsului finit "*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*" așa cum aceasta este prevăzută în Specificația Tehnică ST 1/2004, atât în ediția 1 revizia 0, cât și în ediția 2 revizia 1, în baza căreia s-a efectuat autorizarea și certificarea produsului, rezultând astfel că S.C. .X. S.R.L. a relizat un produs cu caracteristici tehnici diferite decât cele ale produsului pentru care a fost autorizată.

Acest fapt este confirmat de Laboratorul Vamal Central care, în urma prelevării de probe conform Procesului verbal de prelevare nr. .X./21.08.2008 și cererii de analiză nr..X. depusă de organele vamale din cadrul Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X., a emis Certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 și nr..X./17.09.2009 din care rezultă că "*Proba reprezintă deșeu de ulei conform Notei de capitol nr.2 și Notei de*

*capitol nr.2 a),b), c) de la Capitolul 27 din Nomenclatura combinată”, iar clasificarea tarifară propusă este la codul tarifar NC 27109900.*

Având în vedere faptul că produsul energetic fabricat de societate cu codul tarifar NC 27109900 nu se regăsește la alin.(3) al art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoare avea obligația, în conformitate cu dispozițiile legale ale pct.5 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/23004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ca înainte de producția produsului energetic să adreseze o solicitare la Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în vederea încadrării produsului respectiv din punct de vedere al accizelor.

Astfel, societatea avea obligația să depună o dată cu solicitarea adresată Comisiei cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice următoarele documente: buletinul de analiză al produsului respectiv emis de un laborator agreat, încadrarea tarifară a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vămirilor și avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

Având în vedere că societatea nu a îndeplinit obligațiile prevăzute la pct.5 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât produsul energetic obținut de aceasta a fost pus în vânzare drept combustibilul pentru încălzire fiind folosit pentru ardere în centrale termice, cazane, forje, cuptoare tunel și alte utilaje industriale, fără să solicite asimilarea produsului nou fabricat cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează accize la nivelul accizei prevăzută pentru motorină în conformitate cu pct.5 alin.(4) din același act normativ menționat mai sus.

În ceea ce privește celelate deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la mărirea capacității de producție fără ca societatea să fi înștiințat organul fiscal competent și nerespectarea procesului de fabricație descris în specificația tehnică ST 1/2004 prin eliminarea unor etape, în conformitate cu dispozițiile art.183 alin.(1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*”Obligațiile antrepozitarului autorizat*

(1) Orice antrepozitar autorizat are obligația de a îndeplini următoarele cerințe:(...)

j) să înștiințeze autoritatea fiscală competentă despre orice modificare adusă datelor inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar, în termen de 30 de zile de la data înregistrării modificării;(...)",

societatea avea obligația să înștiințeze autoritățile fiscale competente cu privire la modificările efectuate asupra instalației destinate realizării produsului "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" prin creșterea capacității instalației de la 20 tone/zi la 80 tone /zi.

În consecință, se reține că încălcarea prevederilor art.183 alin. (1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a condus la aplicarea dispozițiilor art.185 alin.(2) lit.c), respectiv la revocarea autorizației de antrepozit fiscal nr. .X./17.03.2006 prin Decizia nr..X./13.11.2009 emisă de către Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor București.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia organele vamale au analizat parțial rapoartele de producție, motiv pentru care societatea nu este de acord cu globalizarea efectelor analizei selective a 60 de rapoarte din totalul de 695 prin concluzii eronate raportate la toată producția perioadei 2006-2008, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din adresa nr..X./21.11.2014 organele de inspecție fiscală au constatat din totalul celor 695 de rapoarte de producție că la niciunul nu s-a folosit procentul de 75% reziduuri petroliere și au exemplificat pe acelea în care procentele de reziduuri sunt foarte mici sau în unele cazuri chiar 0%, iar societatea nu prezintă dovezi care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia organul de control și-a bazat constatările pe Certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 emise de Laboratorul Vamal Central care nu era acreditat, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât Laboratorul Vamal Central este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național, iar atribuțiile sale vizează tocmai analizarea produselor din statele membre ale Uniunii, respectiv prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale și încadrarea tarifară a acestora conform dispozițiilor Codului vamal comunitar.

Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X.0/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, precizează la art.17 alin.(2):

*“(..)(2) În luarea deciziilor prevăzute la alin.(1), rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare, precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii.”*

Prin urmare, Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 356/11.02.2008 dispune ca organele fiscale să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului Vamal Central, respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

Asfel, certificatele de analiză sunt mijloace de probă în baza cărora organele fiscale pot verifica dacă există diferențe între produsele declarate de contribuabili din punct de vedere al caracteristicilor fizico-chimice și cele constatate în urma controlului, precum și a încadrărilor tarifare.

În consecință, invocarea de către contestatoare a faptului că organele de inspecție fiscală au valorificat certificatele de analiză emise de Laboratorul Vamal Central și au ignorat raportul de expertiză tehnică întocmit la cererea sa și depus la dosarul cauzei precum și analizele efectuate de alte laboratoare specializate și acreditate RENAR, nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut mai sus Laboratorul Vamal Central este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene care are ca atribuție analiza probelor prelevate de autoritățile vamale pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Codului fiscal și în baza analizelor efectuate de acesta organele vamale realizează încadrările tarifare a produselor.

În același sens s-a pronunțat într-o speță asemănătoare și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./2014 în dosarul nr..X./2011 în care se menționează că *“...certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii.”*

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia contestă valabilitatea probei pentru că nu indică lotul de produs din care a fost prelevată, nu respectă metodologia de prelevare, eșantionare și analiză prevăzută de Ordinul vicepreședintelui ANAF nr..X.0/2006, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că Procesul verbal de prelevare nr. .X./21.08.2008 a fost semnat și ștampilat de către contestatoare, acesta asumându-și faptul că probele au fost prelevate în conformitate cu prevederile legale, respectiv dispozițiile art.5 pct.4 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X.0/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările ulterioare.

Totodată, Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X.0/2006 precizează că în situația în care contribuabilul este nemulțumit de rezultatul analizelor poate solicita efectuarea unei a doua analize, tot în cadrul Laboratorului vamal central, în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză, așa cum se menționează la art.19 alin.(1) din acest ordin, respectiv:

*“ART. 19*

*(1) În cazul în care declarantul nu este de acord cu rezultatele analizei probei 1 și cu concluziile formulate în certificatul de analiză emis pentru această probă, acesta are dreptul de a solicita motivat efectuarea analizei probei 2.*

*(2) Solicitarea se face prin depunerea unei cereri scrise la biroul vamal în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză pentru proba 1.*

*(3) Cererile depuse în condițiile prevăzute la alin. (2) se transmit imediat de către biroul vamal la Autoritatea Națională a Vănilor, Laboratorul Vamal Central.”*

Or, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că Direcția Reglementări Vamale prin adresa nr..X./15.10.2014 precizează că niciunul din Certificatele de analiză nr..X./17.09.2009 și nr..X./17.09.2009 emise de Laboratorul Vamal Central pentru probele prelevate de la societate nu a fost contestat de aceasta.

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accize pentru motorină în sumă de .X. lei, produsul obținut neputând fi încadrat la “păcură”, motiv pentru care, în



conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

Totodată, având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de .X. lei reprezentând accize pentru motorină, contestatoarea datorează și majorări aferente accizelor pentru motorină în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată și contestația pentru suma de .X. lei.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-AR .X./29.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./29.10.2014 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- accize pentru motorină în sumă de .X. lei;
- majorări aferente accizelor pentru motorină în sumă de .X. lei.

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

**DIRECTOR GENERAL**