

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2004

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.A.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia controlului fiscal, asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal si are ca obiect:

- accize;
- majorari de intarziere aferente accizelor;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Tinand cont de dispozitiile art. 191 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 169 si art. 173 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.A.** a precizat faptul ca organele de control ar fi trebuit sa efectueze verificarea societatii urmand in totalitate instructiunile precizate in decizia anterioara a Ministerului Finantelor Publice. Cu toate acestea, organele de control nu si-au insusit in totalitate precizarile retinute de catre Directia generala de solutionare a contestatiilor, desi aceasta decizie nu a mai fost atacata la Curtea de Apel.

Astfel, organele de control au facut mentiunea ca prin aditivare se urmareste cresterea calitatii produselor finite insa aceasta afirmatie este contrazisa de Schema de principiu a fabricarii benzinelor din care reiese ca fiecare din componentii obtinuti in cadrul unor instalatii din rafinarie, utilizati la fabricarea benzinelor depozitati separat are proprietati diferite ceea ce ii face improprii pentru folosirea individuala ca benzine auto. In speta, prin amestecul benzinei Ron 90-92 cu produsul Metiltertiabutiletter nu poate fi vorba despre o aditivare a unui produs finit intrucat procentul maxim de MTBE folosit in acest scop este de 15%, in timp ce la aditivare aditivul folosit se consuma in procent de sub 1%.

Organele de control au facut mentiunea ca, desi nu a intervenit nici o modificare in destinatia finala a acestora si nici o modificare a legislatiei privind regimul accizelor, incepand cu data de 01.08.2002, importurile de aditivi au fost accizate, fara sa precizeze si finalitatea acestei schimbari in sensul ca pentru aditivii incadrati la pozitiile tarifare 2909.19.00, respectiv 3811.90.00, in calitatea sa de producator de carburanti, agentul economic nu datoreaza accize, fapt precizat si de Directia de specialitate din minister. Luand act de aceasta opinie juridica, Directia regionala vamala a comunicat **S.C. X S.A.** faptul ca pentru sumele platite cu titlu de acciza pentru importurile de aditivi din luna august 2002 pana la finele anului 2002, accizele platite de societate ii vor fi restituite.

De asemenea, organele de control au invocat prevederile art. 26 alin. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 in sensul ca atat aditivii din Anexa IA cat si cei din Anexa II au determinat atat o modificare a caracteristicilor chimice a produselor, cat si o crestere a volumului final al carburantilor. Aceasta constatare este eronata intrucat importul de MTBE nu s-a facut pentru a fi pus in vanzare drept carburant ori drept component pentru a creste volumul final al carburantilor, ci pentru a fi utilizat integral in procesul tehnologic de fabricatie a benzinei fara plumb cu CO 95, asa cum a fost certificata pentru comercializarea ca si carburant.

In conformitate cu Ordonanta Guvernului nr. 80/2000, materialele produse in tara sau importate, destinate utilizarii la vehicule rutiere, pot fi comercializate numai daca sunt certificate si/sau

omologate din punct de vedere tehnic de Regia Autonoma "Registrul Auto Roman". Avand aceasta certificare numai pentru benzina fara plumb, tip super, doar acest produs poate fi comercializat ca si carburant, asa cum este definit la art. 2 din Hotararea Guvernului nr. 732/2001.

Deci, benzina semifabricata nu poate fi considerata carburant inainte de a intra in amestec cu MTBE si nu poate face obiectul aplicarii art. 26 alin. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001.

Totodata, in privinta produsului MTBE, legislatia in vigoare nu prevede obligatia platii de accize pentru acest produs la momentul importului iar incadrarea tarifara a produsului nu precizeaza existenta unei datorii la importul acestuia. Acelasi lucru este valabil si pentru motorina de distilare atmosferica, ca si pentru benzina hidrofinata. De altfel, organele de control nu aduc nici un fel de dovada in ceea ce priveste sustinerea ca benzina Ron 90-92, motorina de distilare atmosferica si benzina hidrofinata s-ar putea incadra in categoria de carburanti.

De asemenea, stabilirea obligatiei de plata a accizelor in forma sustinuta in actul de control trebuia realizata de catre organele vamale care au efectuat operatiunile de vamuire si au stabilit datoria vamala aferenta importurilor in discutie.

II. Prin procesul verbal incheiat, urmare a Deciziei Ministerului Finantelor Publice, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:

In perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.2002 - 31.12.2002, **S.C. X S.A.** a importat o serie de aditivi preparati pentru uleiuri minerale care sunt folositi in cadrul procesului tehnologic de aditivare, prin amestec cu alte produse finite. Prin aditivare, se urmareste cresterea calitatii produselor finite.

In cazul unor aditivi importati de societate, regimul de impozitare s-a modificat in cursul anului, in sensul ca, importurile realizate dupa data de 01.08.2002 au fost accizate, desi nu a intervenit nici o modificare in destinatia finala a acestora si nici o modificare a legislatiei in vigoare privind regimul accizelor. Asa cum rezulta din schemele de flux tehnologice furnizate de societate, aditivii au determinat o modificare a caracteristicilor chimice a produselor cat si o crestere a volumului final al carburantilor.

Conform "Fluxului tehnologic - utilizare MTBE", acest aditiv este folosit in instalatia de "Amestec finisare produse expeditie" din cadrul uzinei de rafinare, prin amestecarea acestuia cu benzina naturala

se obtine benzina neetilata. benzinele Ron 90-92, care au fost aditivat cu MTBE sunt produse finite obtinute din productie proprie, in evidentele contabile sunt reflectate in contul 345 pe baza documentului "Bilant de productie", se pot valorifica ca atare, la export sau, urmare a aditivarii, ca benzine RON min. 95.

In ceea ce priveste aditivii din Anexa II, acestia se amesteca cu motorina de distilare atmosferica pentru obtinerea motorinei finite si a petrolului reactor sau cu benzina hidrorafinata pentru obtinerea produsului benzina auto.

In concluzie, aditivii importati de societate nu se incadreaza in categoria uleiurilor minerale care se regasesc in Anexa 1 lit. C din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001, dar se incadreaza in categoria produselor utilizate pentru a creste volumul final al carburantilor.

Astfel, s-a procedat la calcularea accizelor datorate de **S.C. X S.A.** pentru cantitatile de aditivi importate, a majorarilor de intarziere aferente, a dobanzilor aferente, precum si a penalitatilor de intarziere aferente.

Prin necalcularea accizelor datorate pentru importurile de aditivi, s-a diminuat si baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata, procedandu-se astfel si la recalcularea obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugata potrivit art. 19 din Legea nr. 345/2002, a majorarilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, a dobanzilor, precum si a penalitatilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatariile organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retine:

1. In ceea ce priveste accizele, majorarile de intarziere aferente accizelor, dobanzile aferente accizelor, penalitatile de intarziere aferente accizelor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru importul de aditivi incadrati la pozitiile tarifare 2909.19.00 si 3811.90.00, efectuat in anul 2002, contestatoarea datoreaza suma mentionata mai sus, in conditiile in care ulterior incheierii procesului verbal contestat S.C. X S.A. prezinta documente in sustinerea cauzei, care nu au fost analizate de catre organele de control.

In fapt, in perioada verificata, respectiv 01.01.2002 - 31.12.2002, societatea a efectuat operatiuni de import avand ca obiect aditivi pentru motorina si benzina incadrati la pozitile tarifare 2909.19.00 si 3811.90.00.

In perioada 01.01.2002 - 01.08.2002, societatea nu a calculat si virat accizele aferente importurilor efectuate iar incepand cu data de 01.08.2002, aditivii pentru motorina si benzina importati au fost accizati, contestatoarea achitand accizele aferente in vama.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat faptul ca aditivii importati de societate nu se incadreaza in categoria uleiurilor minerale care se regasesc in Anexa I lit. C din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor dar se incadreaza in categoria produselor utilizate pentru a creste volumul final al carburantilor, recalculand obligatiile la bugetul de stat reprezentand accize si pentru perioada 01.01.2002 - 01.08.2002, in baza art. 26 alin. (5) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor potrivit caruia **“Pe lângă produsele mentionate la alin. (1) orice produs utilizat sau pus în vânzare drept carburant ori component pentru a creste volumul final al carburantilor este impozitat drept carburant. Nivelul accizei va fi cel prevăzut de prezenta ordonanță de urgentă pentru benzina cu plumb”** si art. 27 alin. (6) din acelasi act normativ, care prevede ca **“Pentru uleiurile minerale de natura celor pentru care se datorează accize, aduse din import în vederea procesării în baza contractelor încheiate între agentul economic procesator si agentul economic importator, acciza se plătește în momentul întocmirii formalităților de vămuire.”**

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca **S.C. X S.A.** anexeaza in sustinerea contestatiei documente care nu au fost avute in vedere de catre organele de control, respectiv acte constatatoare incheiate de catre Directia regionala vamala.

Astfel, la dosarul cauzei au fost anexate acte constatatoare prin care Directia regionala vamala a procedat la restituirea accizei platite de contestatoare in vama incepand cu data de 01.08.2002 in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001, aprobata prin Legea nr. 523/2002 si cu precizarile transmise de Ministerul Finantelor Publice, prin care se precizeaza:

“[...] agentul economic este producator de carburanti, care pentru cresterea calitatii acestor produse importa aditivi (pozitiile tarifare 2909.19.00 si 3811.90.00) pentru aditivarea carburantilor in vederea comercializarii. Pentru acesti aditivi, potrivit prevederilor legale, nu se datoreaza bugetului de stat accize. In calitatea sa de producator de

carburanti, agentul economic are obligatia calcularii accizelor aferente livrarilor de carburanti, indiferent ca sunt sau nu aditivati.”

Directia generala de solutionare a contestatiilor a transmis actele constatatoare organelor de control pentru ca acestea sa-si poata exprima punctul de vedere fata de documentele anexate de societate in sustinerea contestatiei.

Directia controlului fiscal a precizat faptul ca din verificarea efectuata la Directia regionala vamala, a rezultat ca actele constatatoare depuse de contestatoare figureaza in evidentele acestui birou iar Directia regionala vamala nu avea cunostinta despre restituirea drepturilor de import aferente aditivilor, actele constatatoare fiind intocmite de Biroul vamal Port fara a fi inaintate si Directiei regionale vamale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca potrivit art. 61 din Legea nr. 141/1997 si Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 1114/2001, biroul vamal la care a fost efectuat importul este in masura sa incheie acte constatatoare si sa dispuna plata sau restituirea accizelor aferente importurilor efectuate de societate.

Mai mult, se retine faptul ca la baza constatarilor inscrise in procesul verbal contestat, incheiat ca urmare a desfiintarii procesului verbal anterior s-a aflat sesizarea Directiei regionale vamale.

De asemenea, nu poate fi retinuta afirmatia organelor de control potrivit careia directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice nu s-a pronuntat asupra aspectelor solicitate de Directia controlului fiscal intrucat aceasta avea posibilitatea sa revina asupra intrebarii solicitand un raspuns clar si precis.

Totodata, Directia controlului fiscal nu s-a pronuntat asupra actelor constatatoare anexate de societate, mentinandu-si punctul de vedere exprimat prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei in sensul ca “neprezentarea acestora in timpul controlului s-a efectuat cu rea-credinta si, ca atare, nu trebuie luate in considerare in solutionarea contestatiei”, argument care nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei intrucat Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu prevede aceasta situatie si mai mult organele de control nu demonstreaza reaua-credinta a contestatoarei.

Mai mult, in vederea solutionarii contestatiei, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale de inspectie fiscala punctul de vedere fata de documentele anexate de societate in sustinerea contestatiei in sensul daca acestea trebuie luate in considerare sau nu.

Directia generala de inspectie fiscala a precizat urmatoarele:

“in solutionarea contestatiei trebuie sa tineti cont si de documentele pe care contestatorul nu le-a prezentat la control, dar pe care le-a introdus in dosarul contestatiei, cu conditia inasa, ca asupra acestor documente sa se pronunte si Directia de control fiscal Constanta, asa cum s-a prevazut la art. 177 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, legiferat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003.”

In drept, art. 177 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizeaza:

“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în sustinerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunte asupra acestora.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale in vigoare, precum si faptul ca societatea a prezentat documente in sustinerea contestatiei neanalizate de catre organele de control, urmeaza ca in conformitate cu prevederile art. 180 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală sa se desfiinteze procesul verbal contestat, in vederea refacerii controlului pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute anterior.

Totodata, la reverificare organele de control vor analiza si celelalte argumente invocate de contestatoare.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, rezultate ca urmare a reintregirii bazei de impozitare cu accizelor calculate de organele de control, majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile aferente debitelor reprezentand accize si taxa pe valoarea adaugata datorate in vama intrucat, prin prezenta decizie, s-a desfiintat capitolul din procesul verbal contestat privind accizele urmeaza a se desfiinta pe cale de consecinta si capitolele privind taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 177 alin. (4) si art. 180 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desfiintarea procesului verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal, urmand ca organele de control, alte persoane decat cele care au incheiat actul atacat si desfiintat sa procedeze la verificarea aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit, in functie de cele retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, potrivit procedurii legale.

