



DECIZIA NR.din2008

privind modul de soluționare a contestației formulată de SC A SRL Creteni înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. din2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea cu adresa nr. 7670/13.08.2008 asupra contestației formulate de SC A SRL Creteni, înregistrată la aceasta sub nr. /2008.

Contestația are ca obiect suma de lei ron stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fi nr.... din2008 și Raportul de inspectie fiscala nr. /2008, anexa la aceasta, întocmite de Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea, reprezentând :

- lei accize incasate din vinzarea produselor energetice;
- lei majorări de întârziere aferente accizelor .

Actul administrativ a fost comunicat D-lui M.I. in calitate de administrator, sub semnatura la data de2008, iar contestatia a fost înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea la data de 12.08.2008, respectându-se astfel termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost formulata prin av. P.O. conform imputernicirii avocatale inregistrata la DRAOV Valcea nr. /2008, existenta in original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art.209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC A SRL Creteni inregistrata la DGFP Valcea sub nr. / ...2008.

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

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

A. Petenta contestă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fi nr. ... din2008 și Raportul de inspectie fiscala nr. ... / ...2008 anexa la aceasta întocmite de Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații de plată în suma totală de lei, motivând următoarele:

Referitor la calculul accizei asupra produsului vindut, respectiv " diluant D5/11N " petenta sustine ca produsul fabricat se incadreaza in scutirea de la plata accizelor si s-a

respectat scopul pentru care a fost autorizat ca utilizator final si nu a schimbat destinatia finala a produselor achizitionate in regim de scutire .

Referitor la retetarul utilizat in procesul tehnologic de obtinere a Diluantului D5 /11N , petenta sustine ca acesta a fost depus o data cu documentatia aferenta eliberarii autorizatiei de utilizator final atat la DGFP Valcea cit si la DJOV Valcea o data cu preluarea competentelor in domeniul accizelor de catre aceasta si nu i s-a adus la cunostinta faptul ca produsele pe care urma sa le fabrice sunt supuse accizarii. In acest sens, petenta arata ca aplicind un solvent asupra produselor achizitionate de la Rafinaria Vega Ploiesti, produsul rezultat este un diluant care este utilizat pentru degresare, spalare si in combinatie cu vopsele pe baza de uleiuri minerale.

Petenta sustine ca probele prelevate de reprezentantii DJAOV Valcea si certificatul de analiza emis de Laboratorul vamal central din care rezulta ca produsul "Diluant D5/11 N " este o benzina speciala alta decat White spirit, nu sunt reale .

Astfel petenta sustine ca a solicitat pe cont propriu efectuarea de analize prin alte laboratoare agreeate (Larex Bucuresti si Vega Ploiesti) certificate ISO din care rezulta ca produsul pe care il comercializeaza nu prezinta caracteristicile unei benzine, astfel incit nu trebuia supus accizarii.

Asadar, in concluzie petenta sustine ca tinind cont de rezultatele de analiza ale celor doua laboratoare unde a procedat la identificarea produsului pe care il comercializeaza stabilirea valorii accizelor din vinzarea produselor energetice este ilegala.

Petenta sustine ca prelevarea probelor de catre inspectorii vamali s-a facut in mod nelegal intrucit s-a ridicat o singura mostra ce a ramas spre pastrare la organele de control in loc de trei, din care una trebuia trimisa la laborator, una pastrata sigilata la sediul firmei, iar alta pastrata sub sigiliu de organizatorii controlului, toate acestea putind fi confruntate in eventualitatea unei noi expertizari a produsului Diluant D5/11N.

Societatea mai precizeaza ca produce diluantul in cauza de o perioada indelungata si nu a schimbat niciodata retetarul pe care il foloseste in obtinerea lui.

Totodata aceasta sustine ca au fost facute anterior multe controale la sediul firmei atat de inspectorii DGFP Arges cit si de Garda Financiara si nu au fost constatate deficiente de acest gen.

Referitor la diferentele cantitative rezultate in urma efectuării transformărilor din greutate in volum, petenta arata ca la inregistrarea documentelor de aprovizionare, facturi, s-a tinut cont de densitatea maxima prevazute in rapoartele de incarcare eliberate de furnizor o data cu produsul, considerind ca pe parcursul transportului si depozitarii materiilor prime densitatea oscileaza.

In concluzie, petenta sustine ca produsul care il fabrica nu este accizabil si solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pentru suma totala de lei.

La contestatia formulata petenta anexeaza Raportul de incercari efectuat de Laboratorul Larex Bucuresti emis la data de2008, Raportul de incercari nr. /.....2008 emis de Rompetrol Quality Control SRL , Laborator Produse Petroliere Vega si Raportul de incercari nr. /.....2008 emis de Rompetrol Quality Control SRL , Laborator Produse Petroliere

B. Din actele administrativ fiscale contestate se rețin următoarele:

SC A SRL Creteni, a facut obiectul unei inspectii fiscale privind modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor pe perioada 01.01.- 30.06.2008 efectuata de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul DJAOV Valcea, constatindu-se urmatoarele :

Societatea fabrica un produs intitulat Diluant D5/11N utilizind ca materii prime Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60 si alti solventi, conform retetei de fabricatie.

Societatea a obtinut urmatoarele autorizatii de utilizator final :

1) Autorizatia nr. RO din2007 valabila pina la data de2008 care a permis achizitionarea de la SC R SA Constanta - Rafinaria SA Constanta - antrepozit fiscal de productie Rafinaria V. Ploiesti, in regim de scutire de la plata accizelor in scopul prevazut de Codul fiscal la art. 175 ^ 4 alin (1) pct.2 lit.a materiile prime necesare producerii diluantului D5/11N din care la data de 31.12.2007, conform listelor de inventariere detinea in stoc :

materii prime :

- Rompetrol SE 80/110 16.388 litri
- Solvent TBA 95 685 litri

produs finit :

- Diluant D5/11N 405 litri.

2) Autorizatia nr. RO din2008, valabila pina la data de2009, emisa in acelasi scop.

Din verificarea modului de utilizare a uleiurilor minerale, organele de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele :

Societatea amesteca uleiurile minerale (tip Rompetrol) cu solventul TBA 95, inregistrind in evidenta contabila productie de diluanti D5/11 N, in fapt, procesul de productie pentru obtinerea produsului finit avind loc in felul urmator : uleiurile minerale aprovizionate in regim de scutire sunt depozitate intr-un bazin metalic (cca. 200 litri) supateran, unde "se presupune " ca se efectueaza amestecul in care sunt inclusi si alti solventi (ex. solvent TBA 95) pentru obtinerea diluantului. Din acest bazin cu ajutorul unei pompe amestecul este transferat in doua rezervoare supaterane, in care este depozitat produsul finit din care prin intermediul unei conducte de suprafata si al unui furtun flexibil, produsul este imbuteliat manual in bidoane tip PET de 5 litri.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca ponderea componentelor din amestec nu se putea stabili cu precizie, intrucit capacitatea bazinului metalic de depozitare nu permite omogenizarea intregii cantitati aprovizionate, aceasta facindu-se in transe pe masura ce materia prima se descarca din cisterna cu care s-a aprovizionat de la furnizor.

In data de 23.04.2008 au fost prelevate probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, ocazie cu care a fost intocmit PV de prelevare nr./..... 04.2008, semnata de dl. M.I., in calitate de reprezentant al SC A SRL .

In urma cererii de analiza nr. RO CR80009, Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal prin adresa de inaintare cu nr./S.L.V./23.05.2008 a transmis certificatul de analiza nr./19.05.2008, emis de Laboratorul vamal central, avind ca si concluzie, ca " Proba reprezinta o benzina speciala, alta decit White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27.

In conformitate cu art.17 din Ordinul 356/2008 al vicepresedintelui ANAF privind modificare Ordinului 9250/2006 pentru aprobarea Normelor de functionare a Laboratorului vamal Central, ex. 2 al probei a fost comunicat SC A SRL in data de 03.06.2008,cu AR 29995779298, care contrar dispozitiilor art.19 alin (1) din acelasi act normativ nu a solicitat motivat efectuarea analizei probei 2.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca in temeiul art.5 alin 4 din acelasi ordin,< prin semnarea procesului verbal de prelevare, declarantul sau reprezentantul sau recunoaste reprezentativitatea pentru intreaga partida de marfa a probelor prelevate > iar obiectiile cu privire la prelevare si la reprezentativitatea probei trebuiau formulate in momentul prelevarii.

Cum potrivit art. 19 alin (2) din acelasi ordin reprezentantul societatii nu a solicitat in termen de 30 de zile efectuarea probei 2, organele de inspectie fiscala au conchis ca acesta a fost de acord cu rezultatele inscrise in certificatul de analiza aferente probei 1 concluzionate de Laboratorul vamal central.

Totodata, in termiul art.26 din acelasi ordin organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea nu a recurs la nici o actiune de contestare a deciziei autoritatii vamale luate pe baza concluziilor formulate in certificatele de analiza.

Avind in vedere precizarile facute de ANV prin Directia de Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal, respectiv < produsul obtinut prin amestecul, in diferite proportii, a unor produse energetice clasificate toate la pozitia NC 27.10 este tot un produs energetic in sensul art.175 alin (1) Cod fiscal clasificat la pozitia 27.10 > .

In continuare organele de inspectie fiscala arata ca se justifica afirmatia de mai sus astfel :< fiind clasificate la pozitia NC 27.10 produsele care constituie materii prime, ca uleiuri usoare, medii sau grele, sau preparate care au caracteristicile acestor uleiuri indeplinesc conditiile stipulate in Nota complementara nr.2 de la Capitolul 27 privind comportarea la diferite determinari analitice (distilare, punct de inflamabilitate , etc) amestecarea lor, fiind doar o operatie mecanica si nu chimica, nu poate modifica comportarea amestecului la determinarile specifice iar aceste caracteristici se vor incadra in limitele celor specifice materiilor prime >

Pornind de la acest punct de vedere, organele de inspectie fiscala conchid ca in conf. cu Titlul VIII, pct.7 (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004, si ale dispozitiilor art. 240 (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, intrucit prin nerespectarea retetarului SC ACCENT SRL a realizat un produs finit altul decit cel pentru care a fost autorizat ca utilizator final, se considera ca a schimbat destinatia initiala a produselor realizind o benzina speciala, devenind astfel platitor de accize.

Organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea accizei aferente cantitatii de 523.760 litri de produs finit denumit Diluant D5/11N vindut conform avizelor de insotire marfa aferente perioadei supuse inspectiei fiscale .

La cantitatea de 523.760 litri produs finit s-a adaugat diferenta de 19.555 litri constatata intre documentele de aprovizionare a materiei prime si cea receptionata de societate urmare a conversiei in volum si in temeiul disp. art 192 alin (6) din Legea 571/2003, privind exigibilitatea accizei, coroborate cu pct.17 (3) din HGR 44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit acciza datorata astfel :

Avind in vedere diferentele de conversie constatate si tinind cont de inventarul efectuat de echipa de control in care nu s-a regasit in stoc cantitatea de 19.555 litri, organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta a fost vinduta, si au impozitat-o prin aplicarea cotei de acciza aferenta benzinei cu plumb stabilita pe anul 2008 .

Drept urmare pentru cantitatea de 543.315 litri, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de acciza in suma de 740.452,21 lei aferenta vinzarilor de produs finit si o acciza in suma de 27.645,38 lei acciza aferenta cantitatii de 19.555 litri eronat inregistrata, rezultind o diferenta in suma de 768.097, 59 lei.

Pentru diferenta astfel stabilita in temeiul art. 119 alin (1) si art. 120 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala s-au calculat majorari de intirziere tinind cont de momentul exigibilitatii taxei in suma de lei (conform centralizator anexa 2).

Din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./.....2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr./.....2008, rezulta ca s-au stabilit accize incasate din vinzarea produselor energetice in suma de lei, pe perioada 01.01.2008 - 30.06.2008 fara a se mentiona baza impozabila stabilita suplimentar si fara a fi prezentate motivele de fapt. Atit la motivele de fapt cit si la motivele de drept sunt invocate disp. art. 240 (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct.7 (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004.

In plus, la motivele de drept relativ la calculul de accesorii sunt invocate dispozitiile legale ale art. 119 alin1 si 120 alin 1 din OG 92/2002 privind Codul de procedura fiscala.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma lei reprezentind accize si majorari de intirziere aferente este legal stabilita de Directia Judeteana de Accize si Operatiuni Vamale Valcea in sarcina SC A SRL Creteni.

In fapt, SC A SRL Creteni, functioneaza in baza certificatului de inmatriculare emis de ORC Valcea, nr. J38/...../.....1993, avind ca obiect de activitate fabricarea vopselurilor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor, cod CAEN 2430.

In anul 2008, societatea a fabricat produsul "Diluant D5/11N" utilizind ca materii prime uleiurile minerale Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60 si alti solventi, produse achizitionate in regim de scutire a accizelor, conform autorizatiilor de utilizator final nr. RO /...2007 si respectiv nr. RO. /.....2008 .

Societatea amesteca uleiurile minerale (tip Rompetrol) cu solventul TBA 95 , inregistrind in evidenta contabila productie de diluanti D5/11 N .

Procesul de productie pentru obtinerea produsului finit are loc in felul urmator : uleiurile minerale aprovizionate in regim de scutire sunt depozitate intr-un bazin metalic (cca. 200 litri) suprateran, unde se efectueaza amestecul mecanic in care sunt inclusi si alti solventi (ex. solvent TBA 95) pentru obtinerea diluantului. Din acest bazin cu ajutorul unei pompe amestecul este transferat in doua rezervoare supraterane, in care este depozitat produsul finit din care prin intermediul unei conducte de suprafata si al unui furtun flexibil, produsul este imbuteliat manual in bidoane tip PET de 5 litri.

Prin punctul de lucru - magazin - din str. ... nr..... din Dragasani, societatea comercializeaza produsul propriu, diluant , ambalat in bidoanele tip PET de 5 litri.

Cu ocazia controlului efectuat de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Valcea organele de inspectie fiscala au apreciat ca ponderea componentelor din amestec nu se putea stabili cu precizie, intrucit capacitatea bazinului metalic de depozitare nu permite omogenizarea intregii cantitati aprovizionate, aceasta facindu-se in transe pe masura ce materia prima se descarca din cisterna cu care s-a aprovizionat de la furnizor si drept urmare la data de 23.04.2008 au fost prelevate probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, ocazie cu care a fost intocmit PV de prelevare nr. .../....2008, semnat de dl. M.I., in calitate de reprezentant al SC A SRL .

Potrivit acestuia, s-au prelevat 3 probe reprezentative " 3 buc = 3 L " din "partida de marfa" cu documentul administrativ " Declaratie de conformitate ", ambalate, etichetate si sigilate cu sigilii numerotate, in conformitate cu Ordinul 9350/2006 modificat de Ordinul 356/2008.

In urma cererii de analiza nr. RO CR 77002404080009, Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal prin adresa de inaintare cu nr. 24618/S.L.V./23.05.2008 a transmis certificatul de analiza nr. 440/19.05.2008, emis de Laboratorul vamal central , avind ca si concluzie, ca " Proba reprezinta o benzina speciala, alta decit White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27."

In raportul de inspectie fiscala se arata SC A SRL contrar dispozitiilor art.19 alin (1) din Ordinul 356/2008 al vicepresedintelui ANAF privind modificare Ordinului 9250/2006 pentru aprobarea Normelor de functionare a Laboratorului Vamal Central, nu a solicitat motivat efectuarea analizei probei 2,organele de inspectie sustinind ca in temeiul art.5 alin 4 din acelasi ordin, prin semnarea procesului verbal de prelevare, reprezentantul sau a recunoscut reprezentativitatea pentru intreaga "partida de marfa" a probelor prelevate, iar obiectiile cu privire la prelevare si la reprezentativitatea probei trebuiau formulate in momentul prelevarii.

Drept urmare, organele de inspectie au apreciat ca acesta a fost de acord cu rezultatele inscrise in certificatul de analiza aferente probei 1 concluzionate de Laboratorul vamal central cu atit mai mult cu cit in temeiul art.26 din acelasi ordin,

societatea nu a recurs la nici o actiune de contestare a deciziei autoritatii vamale luate pe baza concluziilor formulate in certificatele de analiza.

Avind in vedere un punct de vedere al ANV prin Directia de Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal, care nu apare anexat la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC A SRL, prin nerespectarea retetarului a realizat un produs finit altul decit cel pentru care a fost autorizat ca utilizator final.

In acest fel s-a considerat ca aceasta a schimbat destinatia initiala a produselor, realizind o benzina speciala, devenind astfel platitoare de accize in conf. cu Titlul VIII, pct.7 (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 si ale dispozitiilor art. 240 (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea accizei aferente cantitatii de 523.760 litri de produs finit denumit Diluant D5/11N vindut conform avizelor de insotire marfa aferente perioadei 01.01.2008 si 30.06.2008.

La aceasta cantitate s-a adaugat diferenta de ... litri constatata intre documentele de aprovizionare a materiei prime si cea receptionata de societate urmare a conversiei in volum care nu s-a regasit in stoc conform inventarului efectuat de echipa de control, care s-a considerat vinduta si astfel a fost impozitata prin aplicarea cotei de acciza aferenta benzinei cu plumb stabilita pe anul 2008 .

S-a stabilit astfel o diferenta de acciza in suma de ... lei (... + ...) pentru care s-au calculat accesorii in suma de ... lei tinind cont de momentul exigibilitatii taxei stabilite conf disp. art 192 alin (6) din Legea 571/2003, privind exigibilitatea accizei, coroborate cu pct.17 (3) din HGR 44/2004.

Din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.2/22.07.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr./.....2008, rezulta ca s-au stabilit accize incasate din vinzarea produselor energetice in suma de lei, pe perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, fara a se mentiona baza impozabila stabilita suplimentar si fara a fi prezentate motivele de fapt avute in vedere la stabilirea acestei obligatii in sarcina operatorului economic.

Atit la motivele de fapt cit si la motivele de drept sunt invocate disp. art. 240 (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct.7 (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004.

In plus, la motivele de drept sunt invocate dispozitiile legale ale art. 119 alin1 si 120 alin 1 din OG 92/2002 privind Codul de procedura fiscala privind calculul de accesorii.

A. Referitor la decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ../.....2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr./.....2008

Potrivit dispozitiilor art. 85 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc fie prin declaratie fiscala fie prin decizie emisa de organul fiscal .

Asadar, in speta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./.....2008, reprezinta titlu de creanta pentru accize incasate din vinzarea produselor energetice in suma de lei si respectiv accesorii calculate in suma de ... lei, asa cum rezulta din pct.2.1.1 "Obligatii fiscale suplimentare de plata" al acesteia.

In acceptiunea Codului de procedura fiscala, asa cum apare stipulat la art.109, raportul de inspectie fiscala este un act premegator intocmirii deciziei de impunere, in care se prezinta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal, acesta neavind calitatea de act administrativ fiscal, iar potrivit prevederilor art. 87 din acelasi act normativ, decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 43 din acelasi act normativ referitoare la continutul si motivarea actului administrativ fiscal.

În acest sens, OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală ", pct. 2.1.1, pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, precizează :

" 2. "Date privind creanta fiscală" va cuprinde :

Punctul 2.1.1: se va completa câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:[...]

- **rândul 1 col. 4: reprezintă valoarea totală a bazei impozabile asupra careia se aplică cota de impozit pentru determinarea obligației fiscale;**

- rândul 1 col. 5: se completează cu valoarea totală a sumelor stabilite suplimentar de către inspectia fiscală pentru impozitul, taxa, contribuția care a făcut obiectul inspectiei fiscale, pentru toată perioada verificată:[...]

Punctul 2.1.2 : **se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.**

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că în decizia de impunere, **care reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat**, trebuie înscris detaliat și în clar: modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, **modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale** cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Totodată, în aceasta este obligatorie înscrierea la rd.1 col.4 a **valorii totale a bazei impozabile asupra careia se aplică cota de impozit pentru determinarea obligației fiscale.**

Așa cum rezultă din decizia nr. /.....2008, la pct. 2.12 *baza impozabilă suplimentară pentru care s-a calculat obligația suplimentară reprezentând accize încasate din vânzarea produselor energetice în suma de lei, nu apare menționată deloc.*

Totodată la situația de fapt, *nu apare menționat modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale.*

Asadar, în raport de titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, se reține că în lipsa elementelor obligatorii pe care trebuie să le conțină actul administrativ constând în Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, stabilirea sumei de..... lei, este incertă, situație în care organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității acesteia.

B. Referitor la temeiurile legale invocate în decizia de impunere (și în raportul de inspectie fiscală) se rețin următoarele :

Art. 240, **Condiții de comercializare**, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează la aliniatul 1 următoarele :

" (1) Uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, **se vor comercializa**

direct catre utilizatorii finali, care folosesc aceste produse în scop industrial. În caz contrar, antrepozitarul autorizat va vira la bugetul de stat accizele aferente, calculate la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb. În categoria utilizatorilor finali nu sunt inclusi comerciantii în sistem angro."

Potrivit prevederilor legale susmentionate avute in vedere de organele de inspectie fiscala, se retine ca articolul 240 se refera strict la conditiile de comercializare a uleiurilor minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, in sensul ca legiuitorul prevede obligativitatea comercializarii acestora direct catre utilizatorii finali care folosesc aceste produse in scop industrial, in caz contrar, antrepozitarul autorizat avind obligatia sa achite la bugetul de stat accizele aferente.

Notiunea de scop industrial este explicitata prin pct. 7 (3) din Normele metodologie emise in aplicarea art.240 din Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 astfel :

" În notiunea **scop industrial** mentionat la art. 240 alin. (1) din Codul fiscal se includ **activitatea privind utilizarea uleiurilor minerale ca materie prima pentru obtinerea altor produse, care se regasesc în produsul final rezultat din procesul de productie, precum** si acele activitati cu caracter industrial care se regasesc încadrate în Clasificarea activitatilor din economia nationala - CAEN, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997, cu modificarile ulterioare."

Asadar, din cele de mai sus, se retine ca este obligatoriu ca utilizatorii finali sa achizitioneze uleiuri minerale ca materie prima pentru obtinerea altor produse rezultate din procesul de productie precum si pentru realizarea acelor activitati cu caracter industrial ce se regasesc in Clasificarea activitatilor din economia nationala.

Activitatea desfasurata de SC A SRL, este Fabricarea vopselelor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor cod CAEN 2430, clasa care include printre altele :

- fabricarea vopselelor si a lacurilor;
- fabricarea solventilor si diluantilor organici complecsi; fabricarea dizolvantilor finiti, pentru vopsele si lacuri;
- fabricarea cernelii tipografice etc.

Totodata, asa cum s-a aratat, *potrivit autorizatiilor de utilizator final* SC A SRL achizitioneaza materii prime, uleiurile minerale Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60 si alti solventi de tip TBA 95, in regim de scutire a accizelor, pentru obtinerea produsului Diluant.

Asadar, din cele de mai sus, se retine ca temeiul legal avut in vedere de organele de control nu este incident spetei in cauza, nefiind vorba de o achizitie de uleiuri minerale in regim de scutire pentru alt scop decit cel industrial.

In aplicarea art.240 alin (1),Conditii de comercializare, din Codul fiscal, pct. 7 (1) din Normele metodologie de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 statueaza urmatoarele :

" Utilizatorii finali care achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile în baza autorizatiei de utilizator final si **care ulterior schimba destinatia initiala a produselor** devin platitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb."

Fata de prevederile legale susmentionate, avute in vedere de organele de inspectie fiscala, organele de solutionare apreciaza ca pct. 7 (1) emis in aplicarea art. 240 Conditii de comercializare, se refera la schimbarea destinatiei initiale a produselor, in sensul in care utilizatorii finali **folosesc aceste produse în alt scop decit cel industrial.**

Organele de control au considerat ca schimbarea destinatiei produselor se refera la aprovizionarea de uleiuri minerale in regim de scutire de catre utilizatorii finali **in scopul** realizarii unor produse utilizate drept combustibil pentru motoare, accizabile similar benzinei cu plumb asa cum prevede pct. 5 (1) lit.a din normele emise in aplicarea

art.175 aprobate de HGR 44/2004, fara a dovedi utilizarea/vinzarea in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire conform art. 175 alin (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avind in vedere cele de mai sus, organele de solutionare apreciaza ca temeiul legal avut in vedere de organele de inspectie fiscala nu corespunde situatiei de fapt asa cum a fost prezentate de acestea.

Pornind de la aceasta interpretare eronata a legii, prin controlul efectuat organele de inspectie fiscala au incercat sa demonstreze acest scop urmarit de SC A SRL in opinia acestora.

Astfel, s-au prelevat probe la dala de 23.04.2008 din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, ocazie cu care a fost intocmit PV de prelevare nr. 3799/23.04.2008, semnat de dl. M.I. in calitate de reprezentant al SC A SRL, existent in copie la dosarul cauzei, din care rezulta ca au fost prelevate 3 probe reprezentative de 3 Litri, " din partida de marfa cu documentul administrativ Declaratie de conformitate ".

Din cele consemnate in raportul de inspectie fiscala, produsul diluant D5/11 N, este imbuteliat manual in bidoane tip PET de 5 litri si comercializat prin punctul de lucru al societatii - magazin - din str. nr..... din Dragasani iar procesul tehnologic de obtinere a produsului consta in :

Uleiurile minerale aprovizionate in regim de scutire sunt depozitate intr-un bazin metalic (cca. 200 litri) supateran, unde se efectueaza amestecul mecanic in care sunt inclusi si alti solventi (ex. solvent TBA 95) pentru obtinerea diluantului. Din acest bazin cu ajutorul unei pompe amestecul este transferat in doua rezervoare supaterane, in care este depozitat produsul finit din care prin intermediul unei conducte de suprafata si al unui furtun flexibil, produsul este imbuteliat manual in bidoane tip PET de 5 litri.

Asadar, din procesul verbal de prelevare intocmit nu rezulta **de unde anume au fost prelevate probele : dintr-unul din cele doua rezervoare supaterane, din bidoanele de tip PET de 5 litri, din cisterna etc, astfel incit aceasta sa fie reprezentativa pentru intreaga livrare de diluant realizata de SC A SRL in perioada 01.01.-30.06.2008**. De altfel nici in raportul de inspectie fiscala nu apare precizat locul anume din care au fost prelevate probele.

Totodata, potrivit formularului trebuiau prelevate 3 probe reprezentative dintr-o partida de marfa " cu documentul administrativ " .

O partida de marfa, reprezinta insa cantitatea de marfuri vinduta sau cumparata o data, ori in cauza este vorba de un numar de 260 de facturi de livrare si/sau avize de insotire, asa cum rezulta din anexa 3 la raportul de inspectie fiscala .

Declaratia de conformitate mentionata in procesul verbal de prelevare, nu rezulta cui ii apartine (furnizorului de materii prime sau reprezentantului legal al societatii verificate) deoarece : declaratia de conformitate reprezinta declaratia unui anumit furnizor care exprima pe propria raspundere ca un anume produs, serviciu sau proces se afla in concordanta cu un standard sau cu un alt document normativ specificat.

Mai mult decit atat, aceasta nu a fost anexata la dosarul cauzei , contrar disp. pct.3 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala aprobat de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005.

Potrivit art. 8 alin (1) lit.c si d din Ordinul 356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea Laboratorului Vamal Central si modalitatile de efectuare a analizelor

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

c) copia facturii, pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele;
d) copiile buletinelor de analiza emise de producator sau ale oricaror alte
documente care contin informatii referitoare la caracteristicile, compozitia si
utilizarea marfurilor."

Asadar, din cele de mai sus, se retine ca trebuia mentionat in mod expres de unde anume au fost prelevate probele, cu atat mai mult cu cit in raportul de inspectie fiscala s-a facut mentiunea ca ponderea componentelor din amestec nu se putea stabili cu precizie, intrucit capacitatea bazinului metalic de depozitare nu permite omogenizarea intregii cantitati aprovizionate, aceasta facindu-se in transe pe masura ce materia prima se descarca din cisterna cu care s-a aprovizionat de la furnizor.

Din cerera de analiza nr. RO CR80009 (existenta in copie la dosarul fiscal al societatii aflat la AFP a municipiului Dragasani) al carui obiect a fost " Determinarea incadrarii tarifare a produsului " rezulta ca cele doua probe transmise laboratorului vamal au fost prelevate din PET-urile de 5 litri expuse pentru comercializare.

Asadar, in conditiile date, organele de solutionare apreciaza ca partida de marfa poate reprezenta cel mult marfa aflata pe stoc, expusa la vinzare in magazinul din str. IC Bratianu nr.2 din Dragasani, de unde au fost prelevate cele doua probe potrivit celor mentionate in cerere.

La pag. 9 din raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca, potrivit inventarului efectuat la solicitarea organelor de control, s-a stabilit ca la data de 09.07.2008, SC A SRL, avea in stoc cantitatea de 1.414 litri de Diluant D5/11N, fara a se mentiona daca aceasta se afla la vinzare in magazin sau in vreun depozit al societatii, iar listele de inventar nu sunt anexate la dosarul cauzei.

Totodata se retine ca Declaratia de conformitate mentionata in procesul verbal de prelevare a probelor nu este relevanta pentru a stabili partida de marfa la care se refera acestea potrivit Ordinului 356/11.02.2008.

Asadar, in concluzie, organele de solutionare apreciaza ca procedura de prelevare a probelor efectuata de organele de inspectie fiscala este eronata, aceasta nefiind relevanta in sustinerea masurii dispuse de a acciza intreaga livrare de diluant realizata de petenta in anul 2008 (inclusiv stocul existent la 31.12.2007).

Relativ la stocul de marfa existent la finele anului 2007, din cele mentionate la pag.1 din raportul de inspectie fiscala, pentru exercitiul financiar al anului 2007 SC A SRL a fost verificata de Serviciul inspectiei fiscale 2 Arges, or cantitatea de diluant aflata in stoc la 31.12.2007 de 405 litri valorificata in anul 2008, organele de inspectie fiscala din cadrul DJAOV Valcea au introdus-o in baza impozabila de stabilire a accizei, extinzind in mod nejustificat reprezentativitatea probelor prelevate din partida de marfa aflata spre comercializare in magazinul propriu al societatii si asupra acesteia.

Relativ la rezultatul probei de analiza transmisa de Laboratorul Vamal Central prin Certificatul de analiza nr.2008

Potrivit cererii transmise de organele de control, din cadrul DJAOV Valcea, s-a solicitat " Determinarea incadrarii tarifare a produsului "

Concluziile Laboratorului vamal au fost ca proba reprezinta o **benzina speciala** alta decit White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27.

Din economia Anexei 1 la Ordinul 954/09.06.2006 pentru aprobarea configuratiei Codului de accize si a Nomenclatorului codurilor de produs, nu rezulta ca exista un asemenea produs .

In atare situatie, avind in vedere obiectul cererii formulate de DJAOV Valcea catre Laboratorul vamal central, in temeiul art.17 alin (3) din Ordinul 356/11.02.2008 privind

modificarea Ordinului Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea Laboratorului Vamal Central si modalitatile de efectuare a analizelor, intrucit certificatul de analiza nu continea toate informatiile necesare, biroul vamal trebuia sa solicite completarea certificatului cu datele lipsa.

In loc de aceasta, prevalindu-se de niste precizari facute de ANV prin Directia de Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal, potrivit carora < produsul obtinut prin amestecul, in diferite proportii, a unor produse energetice clasificate toate la pozitia NC 27.10 este tot un produs energetic in sensul art.175 alin (1) Cod fiscal clasificat la pozitia 27.10 > , pe care nu le anexeaza si nici nu le identifica ca numar si speta pentru care au fost solicitate si respectiv la care se refera acestea, considera ca produsul Diluant D5/11N, este un produs energetic pentru care se datoreaza accize , stabilite la nivelul benzinei cu plumb.

Ca o justificare, organele de inspectie fiscala arata ca :< fiind clasificate la pozitia NC 27.10 produsele care constituie materii prime, ca uleiuri usoare, medii sau grele,sau preparate care au caracteristicile acestor uleiuri indeplinesc conditiile stipulate in Nota complementara nr.2 de la Capitolul 27 privind comportarea la diferite determinari analitice (distilare, punct de inflamabilitate, etc) amestecarea lor, fiind doar o operatie mecanica si nu chimica, nu poate modifica comportarea amestecului la determinarile specifice iar aceste caracteristici se vor incadra in limitele celor specifice materiilor prime >.

Relativ la precizarile invocate de organele de control, se retine ca acestea reprezinta un punct de vedere care nefiind un act normativ publicat in monitorul oficial poate fi luat sau nu in considerare de organele de inspectie fiscala.

Mai mult decit atit, nefiind solicitat pentru SC A SRL si in lipsa precizarilor privind identificarea ca numar, data si speta pentru care a fost solicitat si respectiv contextul la care se refera acest punct de vedere precum si lipsa acestuia de la dosarul contestatiei contrar dispozitiilor pct.3 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala aprobat de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005, face ca acesta sa nu poata fi luat in considerare de organele de solutionare.

Totodata, raportat la dispozitiile art. 240 alin (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare avute in vedere de organele de inspectie fiscala, se retine ca in situatia in care uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, nu sunt comercializate direct catre utilizatorii finali, sau utilizatorul final nu le foloseste in scop industrial, *platitorul de accize este antrepozitarul autorizat si nu utilizatorul final.*

Or, in cauza petenta detine autorizatie de utilizator final si nu de antrepozit fiscal (de productie sau de depozitare), astfel incit masura dispusa de organele de inspectie fiscala apare nejustificata si neintemeiata.

Astfel, in cazul in care " rafinaria " , in calitate de furnizor de uleiuri minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punct de inflamabilitate sub 85 de grade C, schimba destinatia acestora, in sensul ca uleiurile minerale neaccizabile nu sunt comercializate direct catre utilizatorii finali, sau utilizatorul final nu le foloseste in scop industrial, rafinaria ca antrepozit fiscal devine platitor de accize si nu utilizatorul final.

In drept, art.175 din Legea 571/2003, Produse energetice, la alin1 specifica care sunt produsele energetice pe coduri de produse iar la alin (3) specifica pe coduri si subcoduri produsele energetice pentru care se datoreaza accize.

La alin (4) al aceluiasi articol se mentioneaza ca : " Produsele energetice, altele decit cele de la alin 3 sunt supuse unei accize **daca sunt destinate** a fi utilizate, puse in vinzare ori utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei, va fi fixat *in functie de destinatie*, la nivelul aplicabil combustibilului pentru incalzire sau combustibilului pentru motor echivalent. "

În acest context, organele de soluționare apreciază ca organele vamale nu au demonstrat ca produsul finit diluant livrat în perioada 01.01.2008-30.06.2008 de petenta realizat în anul 2008 și ultima parte a anului 2007, respectiv întreaga cantitate de 523.760 litri, a *fost destinată utilizării drept combustibil pentru mașini*, similar benzinei cu plumb, astfel încât să fie un produs energetic accizabil așa cum apare definit de Codul fiscal.

Drept urmare, având în vedere considerentele reținute anterior, organele de soluționare se află în imposibilitate de a se pronunța asupra legalității stabilirii accizei în suma de lei aferentă vinzarilor de produs finit în perioada 01.01 -30.06.2008.

Referitor la diferențele de conversie în volum a cantității de 19.555 litri materie primă se rețin următoarele :

La stabilirea diferențelor de conversie, organele de control au apreciat că la întocmirea notelor de intrare recepție de către administratorul societății, nu era necesară conversia în volum deoarece furnizorul specificase aceste date în documentul de însoțire al materiei prime.

Totodată organele de inspecție fiscală, precizează că s-au solicitat explicații scrise administratorului societății, întocmindu-se o notă explicativă, care nu apare anexată la dosarul cauzei, contrar disp. pct.3 din Instrucțiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală aprobat de Ordinul Președintelui ANAF 519/2005.

În CAP IV al raportului de inspecție fiscală, se menționează că s-a constatat la data de 09.07.2008, că documentele de intrare au fost înregistrate cu aceleași erori, iar la inventarul efectuat cantitatea de 19.555 litri, nu a fost identificată și drept urmare, s-a apreciat că aceasta a fost vândută/comercializată.

Fata de cele de mai sus, având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, la stabilirea diferenței de 19.555 litri, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere data emiterii documentului de însoțire al marfii, data recepționării materiei prime de către petenta și faptul că lipsa se putea datora evaporării sau altor cauze. Aceste cauze *pot reprezenta rezultatul natural al deținerii sau deplasării produsului, dacă aceasta depășește sau nu limitele prevăzute de normele tehnice, respectiv sunt sau nu pierderi tehnologice.*

Totodată nu se face nici o referire la modul cum petenta a înregistrat în contabilitate aceste pierderi ci doar faptul că aceasta nu a recepționat întreaga cantitate de materie primă care nici nu a fost găsită urmare inventarierii efectuate la data de 09.07.2008.

Referitor la inventarierea efectuată însă, așa cum apare prezentată de organele de inspecție fiscală se reține că datele indică o inventariere faptică, fără a se menționa care este rezultatul acesteia fata de datele din evidența contabilă (scriptică) , astfel încât să se desprindă concluzia că cei 19.555 litri de materie primă sunt lipsa.

În situația în care diferențele cantitative constatate de organele de inspecție fiscală ar reprezenta pierderi tehnologice, organele de soluționare apreciază că petenta avea obligația să înregistreze diferența dintre cantitatea aprovizionată și cantitatea recepționată pe cheltuieli extraordinare, aspecte la care organele de inspecție fiscală nu fac nici un fel de referire.

Asadar,fata de cele de mai sus, organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța și asupra legalității stabilirii diferenței cantitative de conversie de 19.555 litri și pe cale de consecință a accizei aferente în suma de lei.

ÎN CONCLUZIE, Având în vedere situația de fapt și de drept, actele și documentele existente la dosarul cauzei, considerentele reținute anterior la pct. A și B , se va face aplicarea dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează:“**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**”coroborate cu cele ale art. 213 alin (1) din același act normativ care

stipuleaza : " **In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. [...]** "

C. Referitor la accesorile in suma de lei

In fapt, prin decizia de impunere nr./.....2008, pentru diferenta suplimentara de accize incasate din vinzarea produselor energetice in suma de lei, s-au stabilit si majorari de intirziere in suma de lei in temeiul art.119 alin (1) si art. 120 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala .

Tinând cont că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor precizate anterior la pct.A si B s-a reținut ca debitul suplimentar în sumă de lei este incert pe cale de consecință și majorările de întârziere în sumă de lei sunt incerte.

Asadar, si pentru majorarile de intirziere se va face aplicarea prevederilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, susmentionate .

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

DECIDE :

Desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. 2/22.07.2008 si a raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr. 6834/21.07.2008 intocmite la **SC A SRL Creteni**, pentru suma de lei reprezentind accize incasate din vinzarea produselor energetice in suma de lei si majorari de intirziere in suma de lei si refacerea acestora potrivit considerentelor retinute in continutul solutiei astfel pronuntate.

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

DIRECTOR EXECUTIV,