



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, .X., CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 174 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X., județul .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu
nr. 907001/12.06.2013 și reînregistrată cu nr. A_SLP 29/08.01.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. S.R.L. – societate în insolvență, reprezentată de .X. și .X. în calitate de administratori, prin adresa nr. .X./15.12.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 921970/18.12.2014 asupra Ordonanței din data de 30.06.2014 pronunțată în dosarul nr. .X. de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., rămasă definitivă prin Ordonanța nr. .X. din data de 27.11.2014 pronunțată în același dosar de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., în vederea reluării procedurii de soluționare a contestației ca urmare a încetării motivului care a determinat suspendarea. Ordonanța nr. .X. a rămas definitivă ca urmare a neatacării acesteia așa cum rezultă din adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 125/22.01.2015.

Prin Decizia nr. .X./23.08.2013, emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, a fost suspendată soluționarea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./02.04.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013 de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- accize în sumă de .X. lei;
- dobânzi în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată

la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prin Ordonanța din data de 30.06.2014 pronunțată în dosarul nr. .X. de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., rămasă definitivă prin Ordonanța nr. .X. din data de 27.11.2014 pronunțată în același dosar de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., instanța a clasat cauza penală privind pe numiții .X. și .X., reprezentanți legali ai S.C. .X. S.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 4 și 9 alin. 1 lit. b) și f) din Legea nr. 241/2005, întrucât faptele nu există iar în ceea ce privește cele cinci societăți cu care a avut relații comerciale s-a dispus disjungerea cauzei și declinarea competenței privind reprezentanții legali ai acestora.

Având în vedere ordonanța menționată mai sus, rămasă definitivă, precum și dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 10.1 și pct. 14.4 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, 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. – societate în insolvență.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./02.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013 de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., societatea precizează că concluziile organului de inspecție fiscală privind exigibilitatea accizei nu sunt fundamentate pe raționamente complete și valide, raportul de inspecție fiscală nu motivează opțiunea inspectorilor pentru încadrările juridice propuse, respectiv prevederile art. 165, 206⁶ și 166 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal întrucât prin natura activității comerciale și a produselor comercializate societatea nu deține produse accizabile ci, este exceptată de la plata accizelor, conform prevederilor art. 175⁴ alin. (1) din același act normativ menționat mai sus, fapt ce este reținut și de organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală.

Societatea arată că produsele comercializate, respectiv uleiuri minerale industriale încadrate conform TARIC la codul NC 2710 19 81, 2710 19 87 și 2710 19 99 și uleiuri de bază încadrate la codul NC 2710 19 75, nu sunt dintre cele pentru care legiuitorul a reglementat în mod expres obligația de plată a accizei, ci se încadrează în cele exceptate ca regulă de la plata accizelor, acciza fiind datorată numai în anumite condiții expres prevăzute de

lege, respectiv dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

Societatea precizează că argumentația organului de control potrivit căreia: „*plata accizei este datorată încălcării prevederilor referitoare la utilizarea uleiurilor industriale*”, nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute de lege cu titlu de excepție în cuprinsul art. 175 din Codul fiscal, subliniind faptul că dispozițiile legale sunt imperative și că nimeni, nici măcar organul de control, nu poate adăuga la lege.

Referitor la dispozițiile art. 192 din Codul fiscal invocate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, societatea arată că acestea trebuie interpretate coroborat cu dispozițiile art. 175 din Codul fiscal, respectiv există obligația de plată a accizei, **numai dacă**, sunt îndeplinite condițiile prevăzute expres la art. 175 Cod Fiscal, iar data de la care se datorează acciza este momentul la care produsul este utilizat drept combustibil pentru motor sau încălzire.

Astfel, societatea arată că aceste prevederi nu-i sunt aplicabile întrucât **nu a schimbat destinația produselor comercializate**, este dealer pentru regiunea de sud a țării al S.C. .X. S.R.L., ceea ce nu presupune o interacțiune asupra produsului ci, exclusiv o activitate de intermediere în comercializarea produsului, nu a asigurat nici depozitarea (încărcarea în autocisterne făcându-se direct din depozitul .X. din incinta Rafinăriei din .X., produsele fiind însoțite de nota de greutate și declarație de conformitate emise de .X., documente care însoțeau fiecare transport), nici transportul produselor și nici nu este utilizatorul final al produsului.

Totodată, societatea precizează că produsele vândute nu pot fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau pentru motor, întrucât proprietățile fizice și chimice ale acestor uleiuri și specificațiile tehnice nu permit această utilizare.

Societatea invocă în susținerea cauzei adresa nr. .X./05.03.2013 emisă de producătorul acestor produse, .X. S.R.L. care menționează faptul că, produsele achiziționate **sunt produse energetice pentru care nu se datorează accize**, fapt confirmat și de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin Procesul verbal nr. .X. încheiat în data de 10.11.2009 și Procesul Verbal nr. .X. încheiat în data de 11.02.2010, constatând că în urma controlului efectuat în anii 2009 și 2010 cu privire la aceleași operațiuni comerciale societatea nu datorează accize, motiv pentru care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale de plată.

Contestatară precizează că simplul fapt că, o parte din clienții subscrisei și-au încetat activitatea fiind radiați din Registrul Comerțului, ar fi împiedicat organul fiscal să stabilească destinația finală a produselor energetice, nu

poate constitui motiv suficient pentru a determina organul de inspecție fiscală să considere că s-a întrerupt circuitul produselor energetice fapt ce ar fi generat exigibilitatea accizei.

Astfel, contestatara precizează că nici organul fiscal nu a putut stabili cu certitudine dacă, bunurile au fost utilizate sau nu drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, în raportul de inspecție fiscală fiind consemnat faptul că există doar „indicii” cu privire la destinația finală a bunurilor.

Referitor la nedeplinirea declarației pe propria răspundere potrivit prevederilor pct. 5¹³ alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, societatea precizează că **nici normele de aplicare și nici Codul fiscal nu prevăd în mod expres sancțiunea calculării și plății accizelor pentru nerespectarea obligației de a depune declarația pe proprie răspundere atunci când scopul în care a fost utilizat produsul și care garantează scutirea a fost respectat.** Prin urmare sancțiunea calculării și plății accizelor este aplicabilă dacă produsul este utilizat în alt scop decât cel pentru care era scutit, ceea ce nu este cazul în speță, produsul fiind achiziționat și vândut în scopul care atrage scutirea.

Totodată, societatea arată că un alt argument în susținerea celor de mai sus îl constituie natura juridică a declarației pe proprie răspundere impusă operatorilor economici care achiziționează produse energetice, altele decât cele prevăzute la alin. (2) al art. 175 din Codul fiscal, în vederea utilizării în unul dintre scopurile prevăzute la art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a), b) și e) iar declarația pe propria răspundere nu este un act administrativ, nu este emisă de autoritatea publică ci, este doar un act unilateral al unei persoane, prin care aceasta furnizează organului administrativ anumite informații.

În concluzie, societatea arată că nedeplinirea declarației pe propria răspundere nu poate atrage decât o răspundere contravențională, în măsura în care ne-am mai afla în termenul de prescripție de 6 luni prevăzut de Ordonanța Guvernului nr. 2/2001 și nu obligarea la plată a accizelor.

Mai mult, contestatara menționează că nu există nicio obligație legală și niciun temei legal pentru ca societatea să solicite/rețină firmelor care au făcut obiectul sesizării penale declarația pe propria răspundere, prin care acestea să facă dovada utilizării uleiurilor minerale industriale în vrac, societatea nu se poate subroga în rolul autorităților fiscale și pretinde partenerilor săi comerciali declarația pe propria răspundere, iar faptul că, societatea nu a pretins declarația pe propria răspundere, nu poate constitui un „indiciu” că a avut loc o schimbare de destinație ce atrage exigibilitatea accizei.

În susținerea celor de mai sus societatea a menționat și jurisprudența în materie, în acest sens invocând Decizia nr. .X. pronunțată de Curtea de Apel .X..

Contestatară precizează că în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art. 206⁹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal întrucât acesta nu era în vigoare la data derulării operațiunilor pentru care ar exista "indicii" că s-a schimbat destinația iar organul de inspecție fiscală trebuie să se raporteze strict la normele în vigoare la data derulării operațiunilor comerciale și nu la aspecte de drept material introduse ulterior ca urmare a modificărilor legislative.

Mai mult, societatea arată că aceste dispoziții contrazic prevederile pct. 17 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 192 din Codul fiscal iar societatea în calitate sa de distribuitor nu avea obligația de plată a accizei, întrucât nu a intervenit în niciun mod asupra produsului, ci a efectuat exclusiv activități de intermediere.

Societatea arată că este inadmisibilă efectuarea a două inspecții fiscale pentru aceeași perioadă impozabilă, organele de inspecție fiscală au încălcat normele imperative prevăzute de art. 105-107 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și dispozițiile art. 103 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, contestatară susține că inspecția fiscală nu a avut loc ca urmare a emiterii unei decizii de reverificare în condițiile art. 103 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aceasta s-a realizat având în vedere aspectele sesizate și constatările Gărzii Financiare - Secția .X., înaintate cu adresa nr. .X./19.03.2009 către .X. și cu adresa nr. .X./09.01.2009 către DNA .X., a adresei DNA – serviciul teritorial .X. nr. .X./2009 din data de 18.01.2010 și adresei .X. nr. .X./27.10.2011.

Totodată, societatea susține că a mai fost supusă unui control care a vizat derularea propriilor relații comerciale cu S.C. .X. S.R.L., 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. derulate în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009, aceeași perioadă analizată prin raportul de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013, control finalizat prin întocmirea procesului verbal nr. .X./11.02.2010, nereținându-se obligații fiscale în sarcina sa.

Contestatară susține că nu poate constitui obiectiv al inspecției fiscale verificarea operațiunilor comerciale la solicitarea organelor penale invocând în speță prevederile art. 94 alin. (1) și (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În concluzie, având în vedere motivele de fapt și de drept menționate mai sus, societatea solicită admiterea contestației, anularea obligațiilor fiscale principale și accesorii și constatarea faptului că actul administrativ atacat a

fost emis cu încălcarea prevederilor Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.

Prin precizarea la contestație depusă în data de 30.04.2013, societatea contestatară invocă excepția prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anilor 2007, 2008 și 2009, în cauză fiind incidente prevederile art. 91 și art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea arată că perioada ce face obiectul primei inspecții fiscale a mai fost verificată în anul 2010, inspecție finalizată cu o notă de constatare în care nu se semnalează deficiențe, astfel fiind încălcate prevederile art. 105 alin. (3) și art. 105¹ alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că din documentele puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală și din conținutul raportului de inspecție fiscală nu reiese că societatea a oferit spre vânzare combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, fapt ce ar fi generat exigibilitatea accizei iar prin natura activității de intermediere desfășurată de societate, marfa era încărcată de către beneficiari direct din rafinăria S.C. .X. S.A., fapt consemnat în timp de către diferite organe de inspecție fiscală.

S.C. .X. S.R.L. apreciază că situația în care o parte din clienții săi au intrat în procedura de insolvență ori s-au desființat în actualul context economico-financiar, nu poate fi considerată ca o culpă a contestatarii și nici ca un fapt generator de obligații fiscale suplimentare în sarcina sa,

Societatea contestatară susține că în calitatea sa de distribuitor nu avea obligația de plată a accizei întrucât nu a intervenit în niciun mod asupra produsului, a desfășurat numai activități de intermediere și consideră că a făcut dovada faptului că a înregistrat în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile legale, toate operațiunile economice desfășurate cu cele cinci societăți menționate în raportul de inspecție fiscală și care au fost încasate în conturile curente ale societății deschise la diferite bănci.

Totodată, societatea arată că uleiurile comercializate sunt improprie utilizării drept combustibil sau carburant, conform specificațiilor tehnice punctul de inflamabilitate nu este suficient de mare iar pentru a le schimba destinația ar fi trebuit amestecate și îmbuteliate cu alte produse și uleiuri minerale ceea ce societatea nu ar fi putut să o facă din moment ce produsele s-au livrat direct din depozitele producătorului S.C. .X. S.A. iar transportul acestora a fost asigurat de către clienți și nu de către S.C. .X. S.R.L.

Mai mult, referitor la afirmațiile organelor de inspecție fiscală privind desfășurarea de operațiuni economice cu clienți inactivi, societatea menționează că în perioada 2007-2008 nu avea cum să acceseze lista

contribuabililor inactivi întrucât conform Ordinului Președintelui ANAF nr. 1167/2009 aprobarea listei contribuabililor inactivi a fost prorogată până la data de 11.06.2009, dată de la care a fost activată pagina de internet a MFP-portalul ANAF, secțiunea informații publice-informații despre contribuabili.

Astfel, societatea arată că la momentul desfășurării relațiilor comerciale, societățile partenere se aflau în funcțiune, așa cum rezultă din actele acestora, S.C. .X. S.R.L. a colectat TVA care a fost declarată și virată la bugetul de stat iar dacă ulterior livrărilor către clienți, destinația produselor a fost modificată, răspunzătoare de acest lucru nu poate fi făcută contestatara.

În concluzie, având în vedere aspectele prezentate mai sus societatea precizează că nu poate fi trasă la răspundere pentru alte persoane juridice în lipsa unui text de lege sau în lipsa unei dispoziții contractuale, drept pentru care solicită admiterea contestației, anularea actelor contestate și revenirea asupra măsurilor dispuse, respectiv asupra sumelor pretins datorate.

II. Prin Decizia de impunere nr. .X./02.04.2013, încheiată ca urmare a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013, emise de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., s-au stabilit următoarele :

În perioada 15.01.2013 – 02.04.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției județene pentru accize și operațiuni vamale .X. au desfășurat o acțiune de inspecție fiscală parțială în domeniul produselor energetice la S.C. .X. SRL., perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.01.2007 – 31.12.2009 iar produsele care fac obiectul tranzacțiilor sunt uleiuri minerale industriale încadrate conform TARIC la codul NC 2710 19 81, 2710 19 87 și 2710 19 99 și uleiuri de bază încadrate la codul NC 2710 19 75.

Inspecția fiscală a fost inițiată ca urmare aspectelor sesizate și constatărilor Garzii Financiare – secția .X. înaintate cu adresa nr. .X./19.03.2009 către D.J.A.O.V. .X. și cu adresa nr. .X./09.01.2009 către D.N.A. serviciul teritorial .X., a adresei DNA – serviciul teritorial .X. nr. .X./2009 din data de 18.01.2010 și adresei .X. nr. .X./27.10.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. uleiuri minerale industriale iar pentru livrările în vrac încărcarea se face direct de la producător, prin dispoziții de livrare, obligația privind transportul produselor fiind în sarcina beneficiarului mărfii.

Organele de inspecție fiscală precizează că există indicii de schimbare a destinației uleiurilor minerale industriale, comercializate în vrac (mai-nov. 2007 și mai-iulie 2008), unor firme care nu au funcționat la sediile declarate, nu au făcut dovada că produsele achiziționate au fost folosite în scop

industrial, nu au fost înregistrate cu declarațiile pe proprie răspundere la organele abilitate și prezentând caracteristicile societăților având comportament de tip fantomă.

Organele de inspecție fiscală menționează că, urmare solicitărilor de controale încrucișate înaintate de Garda Financiară .X., organele de control ale Gărzii Financiare din județele unde societățile beneficiare S.C. .X. S.R.L., 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. își aveau sediul declarat, s-a verificat dacă aceste societăți funcționează la sediile sociale declarate la Oficiul Registrului Comerțului și s-a constatat că în perioada iulie-octombrie 2008, niciuna din societățile verificate nu funcționau la sediile sociale declarate, nu aveau comportament fiscal adecvat, iar la data declanșării inspecției fiscale la S.C. .X. S.R.L. societățile beneficiare figurează ca fiind radiate din evidența Oficiului Registrului Comerțului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, întrucât circuitul produselor energetice a fost întrerupt, administratorii societăților considerate intermediare nefiind găsiți la sediul social declarat, nu se poate stabili destinația uleiurilor, astfel încât aceste produse devin purtătoare de accize în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și H.G. nr. 44/2004, republicată, privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

În speță, organele de inspecție fiscală arată că în speță sunt incidente prevederile art. 175 alin. (1) lit. b) și alin. (4)-(6), art. 175⁴, art. 192 alin. (1), (2) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 5^{1.3} alin. (3)-(5) și pct. 17 alin. (1) și (3) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală arată că produsele care fac obiectul verificărilor sunt uleiuri minerale industriale încadrate conform TARIC la codul NC 2710 19 81, 2710 19 87 și 2710 19 99 și uleiuri de bază încadrate la codul NC 2710 19 75 conțin două componente, respectiv componenta principală (uleiul de bază) care reprezintă 85 – 90% din produsul final și pachetul de aditivi care reprezintă 10-15% din produsul final.

Uleiurile de bază care au fost comercializate în perioada 2007 – 2008 au un regim special fiind folosite ca bază pentru obținerea lubrifianților auto și nu are sens a fi vândute ca atare, cu atât mai mult unor intermediari ci numai unor producători de uleiuri care să le folosească pentru producerea de uleiuri de motoare, de uleiuri pentru transmisii hidraulice, pentru angrenaje, acesta fiind, de altfel, și motivul pentru care uleiurile de bază nu se regăsesc în anexele la contractul încheiat cu S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală precizează că în conformitate cu *fișa cu date de securitate* privind uleiul de bază Lukoil-SN150 și uleiurile industriale

I20A, I40A, H30, caracteristicile fizico-chimice ale acestor produse sunt asemănătoare motorinei, cu una două excepții, printre care punctul de inflamabilitate este între 180-230°C, față de motorină, min. 55°C.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data comercializării uleiurilor, respectiv în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008, potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 175⁴, S.C. .X. S.R.L. în calitate de client al S.C. .X. S.R.L., avea obligația de a se înregistra la autoritatea fiscală competentă prin depunerea unei declarații pe propria răspundere în care să fie specificate cantitățile de uleiuri achiziționate și destinația lor, potrivit pct. 5^{1.3} alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că potrivit aceluiași prevederi legale și clienții care achiziționau uleiuri vrac de la S.C. .X. S.R.L. erau obligați să prezinte o declarație pe propria răspundere înregistrată la autoritățile fiscale din raza teritorială întocmită în 3 exemplare privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective.

Potrivit prevederilor legale, din cele 3 exemplare cu numărul de înregistrare la autoritatea fiscală, unul se păstrează de către beneficiar, altul de către furnizor, iar al treilea de către autoritatea fiscală, prin acest mecanism putând fi urmărit întreg traseul, de la producător până la destinația finală a acestor produse energetice.

Organele de inspecție fiscală învederează faptul că scopul înregistrării declarației pe propria răspundere la autoritatea fiscală competentă era tocmai acela de a urmări destinația finală a acestei categorii de produse energetice care prin calitățile fizico-chimice pot fi folosite prin schimbarea destinației ca și combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, situație în care legea prevede calcularea de accize.

Organele de inspecție fiscală menționează că S.C. .X. S.R.L. nu a solicitat sau reținut de la S.C. .X. S.R.L., 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., care au făcut obiectul sesizărilor penale declarația pe propria răspundere prin care acestea să facă dovada utilizării uleiurilor minerale industriale în vrac.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea contestată nu a îndeplinit decât cu întârziere obligația legală de a se înregistra cu declarația pe propria răspundere la DJAOV .X., în data de 05.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că, întrucât S.C. .X. S.R.L. a vândut aceste uleiuri minerale nu unor destinatari finali care să le folosească în scop industrial ca și uleiuri hidraulice, uleiuri pentru transmisii, pentru turbine, lubrifiere, ci unor firme așa zis intermediare, a avut loc o schimbare

de destinație, intervenind exigibilitatea accizei, plata accizei fiind datorată încălcării prevederilor referitoare la utilizarea uleiurilor industriale și nu dacă acestea pot fi folosite drept combustibil sau carburant.

Organele de inspecție fiscală arată că din punct de vedere fiscal, toate produsele energetice sunt considerate produse accizabile și orice deținere a lor în afara unui regim fiscal specific, fără introducerea în sistemul de accizare, este considerată eliberare pentru consum, atrăgând plata accizelor iar din punct de vedere al accizării produsele energetice se împart în produse energetice pentru care se datorează accize și produse energetice exceptate de la plata accizelor, conform art. 175⁴ alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că produsele care nu sunt definite ca produse energetice sunt supuse accizelor, dacă ele sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

Organele de inspecție fiscală arată că în cazul produselor energetice exceptate de la plata accizei, operatorii economici vânzatori și utilizatori sunt supuși unui regim distinct de autorizare sau înregistrare la autoritatea fiscală teritorială care are menirea de a dovedi scopul utilizării și să asigure autorităților fiscale verificarea respectării utilizării efective a produselor conform scopului declarat atât de către vânzător cât și de către destinatarul final, iar atât S.C..X. S.R.L. cât și clienții săi aveau obligația înregistrării la autoritățile fiscale cu declarație pe proprie răspundere iar societatea în calitate de comerciant avea obligația vânzării produselor energetice doar operatorilor economici care trebuiau să le folosească în scopul pentru care au fost produse, ca uleiuri industriale.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 175 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr. .X./02.04.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013, au stabilit în sarcina societății, pentru perioada 11.03.2008-23.09.2008, obligații suplimentare de plată reprezentând accize în sumă totală de .X. lei, aferente cantităților livrate către următorii beneficiari: S.C. .X. S.R.L., 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. și pentru care nu a putut fi stabilită destinația.

Totodată, pentru neplata la termen a accizelor, în temeiul art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele vamale au stabilit în sarcina societății, pentru perioada 16.03.2008-02.04.2013, dobânzi și penalități de întârziere aferente accizelor în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției județene pentru accize și operațiuni vamale .X., în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-DNA/Serviciul teritorial .X., Sesizarea penală nr. .X./2013 împreună cu Procesul verbal nr. .X./2013 ale cărei constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2013, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale săvârșirii infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005.

Prin Ordonanța din data de 30.06.2014 rămasă definitivă prin Ordonanța nr. .X. din data de 27.11.2014 instanța a clasat cauza penală privind pe numiții .X. și .X., reprezentanți legali ai S.C. .X. S.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 4 și 9 alin. 1 lit. b) și f) din Legea nr. 241/2005, întrucât faptele nu există iar în ceea ce privește cele cinci societăți cu care a avut relații comerciale s-a dispus disjungerea cauzei și declinarea competenței privind reprezentanții legali ai acestora.

Referitor la cele reținute în motivarea ordonanțelor Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere față de acestea în conformitate cu dispozițiile pct. 10.3 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. Prin adresa de răspuns, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 149/26.01.2015, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că deși, prin Ordonanța nr. .X. din data de 27.11.2014 s-a dispus înlăturarea răspunderii penale pentru administratorii societății menționate, aceasta nu înlătură răspunderea de natură fiscală rezultată în urma nerespectării prevederilor legale potrivit cărora toate produsele energetice sunt considerate produse accizabile și orice deținere a lor în afara unui regim fiscal, fără introducerea în sistemul de accizare, este considerată eliberare pentru consum și atrage plata accizelor.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală:

Referitor la suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă accesorii aferente, cauza supusă soluționării este dacă pentru livrarile de uleiuri minerale efectuate în

perioada 11.03.2008-23.09.2008 societatea contestatara poate beneficia de exceptare de la plata accizelor, în condițiile în care exceptarea se acordă doar dacă produsele energetice sunt utilizate sau puse în vânzare în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire și societatea nu face dovada acestei utilizări pe baza declarației pe proprie răspundere a utilizatorului.

În fapt, societatea contestatară a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. uleiuri minerale industriale cod NC 2710 19 81, 2710 19 87 și 2710 19 99 și uleiuri de bază cod NC 2710 19 75.

Ulterior, uleiurile minerale industriale și uleiurile de bază au fost livrate în perioada martie 2008-septembrie 2008 către S.C. .X. S.R.L., 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 pentru achizițiile de uleiuri industriale și uleiuri de bază livrate către societățile mai sus menționate S.C. .X. S.R.L. nu a depus declarația pe propria răspundere privind scopul în care achiziționează uleiurile minerale industriale și uleiuri de bază.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat achiziții de uleiuri de bază și uleiuri minerale fără a depune declarația pe proprie răspundere prevăzută la pct. 5¹.3 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 și de asemenea a efectuat livrări ale acestor produse energetice către societăți care nu au respectat prevederile cu privire la depunerea declarației pe propria răspundere privind scopul în care achiziționează produsele energetice prevăzute la articolul mai sus invocat.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției județene pentru accize și operațiuni vamale .X. arată că urmare controalelor încrucișate efectuate la societățile beneficiare s-a constatat că niciuna dintre societățile verificate nu au funcționat la sediul social declarat și nu aveau comportament fiscal adecvat, neputându-se verifica modul de utilizare a produselor energetice achiziționate, existând indicii de schimbare a destinației uleiurilor minerale industriale achiziționate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatară datorează accize întrucât la data comercializării uleiurilor avea obligația de a se înregistra la autoritatea fiscală competentă prin depunerea unei declarații pe propria răspundere în care să se specifice cantitatea de uleiuri minerale achiziționată și destinația lor, potrivit prevederilor art. 5¹.3 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 și de asemenea nu a solicitat/reținut niciuneia din

societățile beneficiare declarația pe propria răspundere prin care aceasta să facă dovada utilizării uleiurilor minerale în vrac.

Organele de inspecție fiscală arată că întrucât S.C. .X. S.R.L. nu a vândut aceste uleiuri minerale către destinatari finali care să le folosească în scopuri industriale ca uleiuri hidraulice, uleiuri pentru transmisii, pentru turbine, lubrifiere, ci unor firme intermediare fiind încălcate prevederile art. 175⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în speță având loc o schimbare a destinației, respectiv exigibilitatea accizei conform art. 192 din același act normativ menționat mai sus.

În drept, potrivit art. 175 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 175 Produse energetice

(1) În înțelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt: [...]

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

(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. [...]

(5) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului pentru motor este accizat la nivelul combustibilului pentru motor echivalent.

(6) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice alt produs, cu excepția turbei, destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat pentru încălzire, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent.“

De asemenea, art. 175⁴ din același act normativ menționat mai sus, stipulează:

“ART. 175⁴ Excepții

(1) Sunt exceptate de la plata accizelor:

1. căldura rezultată și produsele cu codurile NC 4401 și 4402;

2. următoarele utilizări de produse energetice și energie electrică:

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

Cu privire la aplicabilitatea prevederilor Titlului VII "Accize și alte taxe speciale", pct. 5 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data derulării operațiunilor, stabilește următoarele:

“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.

(3) Principiile stabilite la alin. (2) se aplică și în cazul produselor reglementate la alin. (5) și (6) ale [art. 175](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(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.”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus invocate condiția principală impusă de legiuitor pentru ca produsele energetice achiziționate, uleiuri minerale industriale și uleiuri de bază și ulterior livrate către beneficiari, să nu fie supuse accizelor este dată de utilizarea produselor energetice, respectiv să nu fie destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

Referitor la obligația depunerii la autoritatea fiscală teritorială a declarației pe propria răspundere pentru scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective, se reține că pct. 5[^]1.3 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Codului

fiscal, astfel cum au fost modificat prin Hotararea Guvernului nr. 213/2007, în vigoare începând cu data de 02.03.2007, prevede:

“(1) Operatorii economici care achiziționează produse energetice, altele decât cele prevăzute la alin. (2) al art. 175 din Codul fiscal, în vederea utilizării în unul dintre scopurile prevăzute la art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a), b) și e) se înregistrează la autoritatea fiscală teritorială prin depunerea unei declarații pe propria răspundere, întocmită în 3 exemplare, privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective. Din cele 3 exemplare, cu numărul de înregistrare la autoritatea fiscală, unul se păstrează de către beneficiar, altul de către furnizor, iar al treilea de către autoritatea fiscală.”

Astfel, potrivit prevederilor legale, atât societatea contestată cât și beneficiarii produselor achiziționate de la aceasta, erau obligați să depună la autoritatea fiscală teritorială declarația pe propria răspundere, întocmită în 3 exemplare, privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective.

Scopul depunerii declarației pe propria răspundere la autoritatea fiscală era acela de a urmări destinația finală a acestor categorii de produse energetice cu grad ridicat de risc în ceea ce privește evaziunea fiscală, iar interpretarea normei juridice de la art. 175⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 5^{1.3} din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal trebuie să țină seama de scopul avut în vedere de legiuitor în elaborarea sa, condițiile depunerii declarației pe propria răspundere și respectiv primirea de la societățile beneficiare a declarației pe propria răspundere, fiind necesară pentru o atentă monitorizare a operațiunilor economice din acest domeniu precum și a mișcărilor produselor de acest gen.

De asemenea, se reține necesitatea solicitării declarației pe propria răspundere depuse de societățile beneficiare cu privire la scopul în care urmează a fi achiziționate produsele energetice face ca societatea să fie în imposibilitatea de a-și îndeplini obligațiile legale prevăzute la pct. 5 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în sensul în care societățile beneficiare ar fi declarat utilizarea într-un scop, care ar scoate produsele energetice comercializate din categoria produselor neaccizabile.

Așadar, în speța de față legislația trebuie interpretată sistematic în considerarea textelor de la art. 175 alin. (4), (5) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 5 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, corelate cu celelalte dispoziții legale din același act normativ, respectiv pct. 5^{1.3}, scopul

în care urmează a fi utilizate produsele energetice fiind extrem de important și relevă astfel importanța depunerii declarației pe proprie răspundere, în vederea menținerii acestor produse energetice în categoria produselor neaccizabile.

Astfel, înregistrarea declarației pe propria răspundere, anterior achiziționării uleiurilor minerale industriale și uleiurilor de bază, instituia un control al organelor fiscale asupra cantității de produse energetice neaccizate, inclusiv asupra operatorilor economici din aval, așa numiții beneficiari ai produselor energetice care vor primi un exemplar al declarației pe propria răspundere depusă la organul fiscal.

Plecând de la premisa că obligația depunerii declarației pe propria răspundere **se naște anterior primei operațiuni de achiziție** de uleiuri minerale industriale și uleiuri de bază, prevederile pct. 5¹⁻³ din Normele de aplicare ale art. 175⁴ din Codul fiscal, care reglementează procedura de depunere a unei declarații pe propria răspundere **privind scopul în care urmează să fie achiziționate produsele energetice altele decât cele de la art. 175 alin. (2) din Codul fiscal**, are valoarea unei condiții fără de care operatorul economic nu poate profita de beneficiul legii.

În cazul în care o societate nu depune acest gen de declarație, s-ar putea interpreta:

- fie că produsul achiziționat, neaccizabil fiind, va fi utilizat într- un scop care l-ar scoate de sub acest regim, devenind astfel produs accizabil;
- fie, *sic volens* nu vrea să beneficieze de regimul de exceptare instituit de lege;
- fie, nu cunoaște dispozițiile legale incidente în speță, motivație de care nu se poate prevala în apărarea sa.

Astfel, se reține că potrivit art. 175⁴, pentru toate produsele energetice, inclusiv uleiurile minerale care prin natura lor nu sunt produse accizabile, prevederile privind accizele nu se aplică dacă sunt utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, or *per a contrario*, prevederile privind accizele se aplică în situația în care nu există nicio declarație din care să reiese că aceste produse energetice au o destinație care i-ar permite menținerea în categoria produselor neaccizabile.

Astfel, în speță, devin incidente prevederile art. 192 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

“ART. 192. Momentul exigibilității accizelor

(1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România.[...]

(6) În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit

spre vânzare ori la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.[...] “

Referitor la invocarea de către societate a faptului că prin natura activității comerciale și a produselor comercializate nu deține produse accizabile, că produsele care fac obiectul tranzacțiilor sunt încadrate conform Codului fiscal la produse energetice, se reține faptul că asupra acestor produse intervine exigibilitatea accizei, nu le face produse accizabile, prevederile privind acciza fiind aplicabile în speță pentru nerespectarea condițiilor cerute de legiuitor.

De altfel, condiția depunerii declarației pe propria răspundere privind scopul utilizării acestor produse, atât de către utilizator cât și de societățile beneficiare care comercializează/achiziționează uleiuri minerale, deși aceste produse nu sunt accizabile, dar pot fi transformate, datorită caracteristicilor fizico-chimice, în produse accizabile, are la bază încercarea de combatere a fenomenului de evaziune fiscală în domeniu, dorindu-se totodată o mai atentă monitorizare a operațiunilor economice din acest domeniu și a mișcării produselor de acest gen către procesatorii finali.

Astfel, exigibilitatea accizelor trebuie să intervină ori de câte ori se constată o neîndeplinire a condițiilor cerute de legiuitor în legătură cu comercializarea acestor produse.

Având în vedere că societatea nu a respectat prevederile legale privind depunerea declarației pe propria răspundere privind scopul în care achiziționează produsele energetice și nu a depus diligențele necesare pentru a se asigura că acestea sunt utilizate în scopurile prevăzute de lege pentru exceptarea de la accizare, iar prin Ordonanța nr. .X. din data de 27.11.2014 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. s-a dispus disjungerea cauzei și continuarea cercetărilor asupra reprezentanților legali ai societăților cu care contestatara a avut relații comerciale, obligația plății accizelor îi revine contestatarei în calitate de vânzător, conform art. 192 alin. (1) și (6) din Codul fiscal, drept pentru care organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit în sarcina societății accize în sumă de .X. lei.

Mai mult, societatea are posibilitatea de a formula acțiune în regres împotriva reprezentanților legali ai societăților cu care aceasta a desfășurat relații comerciale.

Referitor la suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente accizelor și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente accizelor, stabilite prin Decizia de impunere nr. .X./02.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013 de către Direcția

Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize, aceasta datorează și dobânzile în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei.

Referitor la susținerea societății cu privire la încălcarea de către activitatea de inspecție fiscală a prevederilor art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că fiind contribuabil mijlociu termenul de prescripție este de trei ani, deci obligațiile fiscale stabilite pentru anii 2007, 2008 și 2009 sunt prescrise, se reține că potrivit art. 91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu exceptia cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Art. 98 alin. (1) și (3) din același act normativ, precizează:

“(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligatia depunerii declaratiilor fiscale. Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) exisă indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Din interpretarea acestor dispozitii legale reiese că termenul general de prescripție este de 5 ani, calculul său începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a născut creanța fiscală, dacă legea nu prevede altfel.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, respectiv prevederile art. 98 alin. (3), coroborate cu prevedrile art. 91 alin. (1)

din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au descoperit aspecte de natura celor prevăzute de aceste dispoziții legale, respectiv existența unor indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, susținerea societății nu poate fi reținută.

Referitor la susținerea societății că perioada anului 2007 este prescrisă în orice variantă, astfel că suma de .X. lei reprezentând accize aferente livrărilor efectuate în anul 2007 către S.C. .X. S.R.L. și suma de .X. lei reprezentând accize aferente livrărilor efectuate în anul 2007 către S.C. .X. S.R.L., se reține că potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013, pentru livrările efectuate de contestatară în anul 2007 către S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu au fost stabilite obligații suplimentare prin Decizia de impunere nr. .X./02.04.2013. Obligațiile suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând accize, stabilite prin decizia de impunere menționată mai sus, sunt aferente livrărilor de produse energetice efectuate în perioada 11.03.2008-23.09.2008 către S.C. .X. S.R.L., 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., perioadă care raportată la data începerii inspecției fiscale, înregistrată în registrul unic de control, respectiv 15.01.2013, nu este prescrisă.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia a fost supusă unei duble inspecții fiscale în sensul că în perioada 2009-2010 a mai fost verificată de același organ fiscal, respectiv Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. cu privire la aceleași operațiuni comerciale derulate de societate cu S.C. .X. S.R.L., 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. fiind întocmit Procesul verbal nr. .X. încheiat în data de 10.11.2009 și respectiv Procesul Verbal nr. .X. încheiat în data de 11.02.2010, prin care nu au fost stabilite obligații fiscale de plată, se rețin următoarele:

Potrivit art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *“inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”*

Totodată, potrivit prevederilor art. 97 (1) lit. a) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”, coroborat cu art. 109 alin. (1) și (2) din același act normativ:

“1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 107](#) alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere”.

Astfel, se vor avea în vedere și prevederile conținute în Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului “proces verbal”, aprobate prin Ordiul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală :

“Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, [...] sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.[...]

Constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului”.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului de stat se stabilesc printr-un act administrativ fiscal, care îmbracă forma deciziei emise de organul fiscal cu rolul de a stabili, modifica sau stinge drepturi și obligații fiscale dintre stat și contribuabili.

Se reține că Procesul verbal nr. .X. încheiat în data de 10.11.2009 și respectiv Procesul verbal nr. .X. încheiat în data de 11.02.2010 nu pot fi asimilate unei decizii de impunere întrucât nu stabilesc, nu modifică și nu sting raporturi juridice de natură fiscală dintre contribuabil și stat, procesele verbale anterior precizate nefăcând altceva decât să consemneze o stare de fapt existentă la S.C. .X. S.R.L.

Se reține că inspecția fiscală se consideră realizată numai în situația emiterii deciziei de impunere sau a unui act similar acesteia.

Având în vedere cele reținute se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- accize în sumă de .X. lei;
- dobânzi în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele reținute 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:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. – societate în insolvență împotriva Deciziei de impunere nr. .X./02.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013 de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei, reprezentând:

- accize în sumă de .X. lei;
- dobânzi în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.