



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

DECIZIA NR. 373 / 2012

privind soluționarea contestației formulată de

S.C .X. SRL din Comuna .X., sat .X., județul .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.907171/14.05.2008 și reînregistrată sub nr.907078/10.07.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./04.07.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/10.07.2012 asupra Rezoluției nr..X./II/2/2012 pronunțată de Prim procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .

Prin Decizia nr..X./26.05.2008 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației formulată de **S.C .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.03.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.03.2008 întocmit de Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura 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 09.12.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în dosarul nr.X/P/2008 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinutului .X., administrator al S.C .X. SRL .X., județul .X., precum și a persoanei juridice S.C .X. SRL .X., județul .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr.X/11.07.2001, pentru săvârșirea infracțiunii de “livrarea de uleiuri minerale neaccizate cu punctul de inflamabilitate sub 85° C către alți beneficiari decât utilizatorii finali care folosesc aceste produse în scop industrial”, prevăzute de art.296¹ lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și fals în înscrisuri sub semnătură privată prevăzută de art.290 din Codul Penal.

Prin Rezoluția nr..X./II/2/2012 pronunțată de Prim procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. s-a dispus respingerea plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală a finanțelor publice .X. împotriva Ordonanței nr..X./P/2008 din data de 09.12.2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., ca fiind neîntemeiată.

Având în vedere Rezoluția nr..X./II/2/2012 pronunțată de Prim procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., rămasă definitivă, așa cum rezultă din adresa nr..X./14.06.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., aflată la dosarul cauzei, fila 157, Direcția generală de soluționare a contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C .X. SRL din Comuna .X., sat .X., județul .X..**

I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

S.C .X. SRL contesta suma de **.X. lei** reprezentând accize, majorari de intarziere aferente acestora, TVA suplimentar de plata si majorari aferente TVA, stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. .X./31.03.2008 de catre organele de inspectie fiscala, pentru urmatoarele motive:

Societatea consideră că, în mod eronat, organul de inspecție fiscală a stabilit, în urma controlului efectuat, plata unor accize și TVA aferentă, “confundând” activitatea de “*utilizator final*” cu cea de “*antrepozitar autorizat*”.

Societatea precizează că este *“utilizator final”* și, în aceste condiții, ținând cont de dispozițiile legale incidente în cauză, consideră că nu este obligată la declararea și plata accizelor și nici de a solicita și obține, din partea instituțiilor abilitate încadrarea din punct de vedere tarifar a produselor finite obținute de către aceasta. Societatea susține că este ilegal să se rețină în sarcina ei plata de accize, în condițiile în care a achiziționat uleiuri minerale în regim de scutire de accize în baza autorizațiilor de utilizator final eliberate de Direcția generală a finanțelor publice .X..

Contestatoarea învederează că în speță sunt aplicabile prevederile art.175⁴, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

(1)“Prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru [...]

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

Contestatoarea susține că inspectorii fiscali și-au depășit atribuțiile, în sensul că au analizat componenții chimici, rețete și amestecuri ale produselor fabricate de societate, în contradicție cu prevederile art.94 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. De aceea, societatea considera actul de control ca fiind nul de drept.

Societatea contestă obiectivul nr.1 al inspecției fiscale– “accizele pentru perioada octombrie 2007- ianuarie 2008”, deoarece nefiind plătitoare de accize, nu putea fi subiectul unui control pentru acest tip de impozit.

Totodată, contestatoarea susține că relevant din punct de vedere fiscal este numai dacă produsul final este destinat a fi utilizat conform domeniului declarat sau dacă a fost folosit ca și combustibil sau carburant și nicidecum modul de obținere al acestuia, indiferent de proporțiile și cantitățile de materii prime utilizate la producerea acestuia.

Referitor la produsele finite fabricate de societate, acestea se încadrează în parametrii declarați atât la organul fiscal cu ocazia eliberării autorizațiilor de utilizator, cât și celorlalte organe abilitate (OSIM, Agenția de mediu, etc), așa cum reiese din rapoartele de încercări, din declarațiile de conformitate și buletinele de analiza anexate prezentei cauze.

Societatea susține că înscrierea “în fals” a mențiunii *“antrepozit fiscal”* pe documentele de însoțire a mărfii este, de fapt, o eroare materială generată de programul informatic.

De asemenea, contestatoarea invederează faptul că, organul de inspecție fiscală nu este competent în efectuarea inventarierii stocurilor de materii prime și produse finite, conform pct.3 din Anexa nr.1 din Ordinul nr.1753/22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv. Mai mult, inspectorii fiscali au comparat cantitățile de produse care erau exprimate în unități de măsură diferite: kilograme și litri.

Referitor la relațiile comerciale ale societății, aceasta afirmă că nu are relații cu așa-numitele firme “fantoma”, livrările de marfă fiind efectuate exclusiv către S.C .X. SRL, cu auto puse la dispoziție de această firmă, care a plătit contravaloarea mărfii prin instrumente de plată bancare.

De asemenea, societatea contestă concluziile inspectorilor fiscali emise în baza notelor explicative luate unor persoane care nu sunt angajații societății, încălcând astfel prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1304/2004, Anexa 3b-Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului “Nota explicativa”.

În ceea ce privește uleiurile minerale neaccizabile care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, societatea afirmă că a achiziționat astfel de produse de la antrepozitar (rafinărie), în calitate de utilizator final și le-a folosit în scop industrial, la fabricarea lacurilor și solvenților, în acord cu legislația în vigoare.

Pentru aceste motive, **S.C .X. SRL** contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

.X. lei	Accize
.X. lei	Majorări de întârziere aferente
.X. lei	TVA de plată
.X. lei	Majorări de întârziere aferente TVA

Contestatoarea solicită admiterea contestației cu consecința desființării Deciziei de impunere nr..X./31.03.2008 și a Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. .X./31.03.2008, încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X..

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.03.2008, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și virare a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat al statului.

Referitor la accize, pentru perioada octombrie 2007 – ianuarie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În baza celor cinci autorizații de utilizatori finali nr.RO X din 26.09.2007, 23.10.2007, 31.10.2007 și din 04.12.2007, **S.C .X. SRL** avea dreptul să achiziționeze în regim de scutire de la plata accizelor, de la S.C .X. S.A .X. și de la .X. SA .X. – punct de lucru .X. .X., următoarele cantități de produse energetice, respectiv în total 2.100 tone uleiuri minerale, din care:

- white spirit, cod NC 2710.11.21 în cantitate de X tone;
- white spirit rafinat, cod NC 2710.11.21 în cantitate de X tone;
- .X. SE 30/60, cod NC 2710.11.25 în cantitate de X tone;
- .X. SE 80/115, cod NC 2710.11.25 în cantitate de X tone;
- dilustar, cod NC 27101929 în cantitate de X tone;
- component DA, cod NC 27101125 în cantitate de Xtone.

Conform documentelor fiscale, (D.A.I emise de cele două antrepozite fiscale pentru mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv până la locul de producție al **S.C .X. SRL**, facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii etc.), din cantitatea aprobată de X tone, **S.C .X. SRL** a achiziționat X tone uleiuri minerale (X tone white spirit, X tone white spirit rafinat, X tone .X. SE X, X tone .X. SE X, X tone dilustar și X tone component DA).

În afara cantităților de uleiuri minerale achiziționate în regim suspensiv de la cei doi producători, **S.C .X. SRL** s-a mai aprovizionat cu X tone uleiuri minerale (coduri NC X și X), din care X tone din import (ulei OB 300 livrat de firmele .X. din Republica Moldova și respectiv .X. Co Ltd din Cipru), iar X tone de la furnizori interni (ulei I 20, I 20A și SN X livrat de S.C .X. & .X. SRL, S.C .X. SRL și S.C .X. SRL – producător S.C .X. S.A).

Conform documentelor prezentate de **S.C .X. SRL**, cantitățile de uleiuri minerale menționate mai sus au fost folosite în amestec pentru obținerea a trei sortimente de produse, denumite de societate: “grastex”, “desovit” și “selvoxil”, după cum urmează:

a) Grastex

Conform Deciziei O.S.I.M (Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci) nr..X./06.07.2007, în baza cererii depusă de **S.C .X. SRL** a fost înregistrat în registrul mărcilor obținerea produsului “grastex”, în clasa de produse “Substanțe de protecție contra ruginii și contra deteriorării lemnului”.

De asemenea, potrivit Autorizației de mediu nr..X./04.09.2007 emisă de Agenția pentru Protecția Mediului .X., **S.C .X. SRL** a fost autorizată să desfășoare prin instalația din comuna .X., sat .X., activități de obținere a

produsului “grastex”(produs ignifugare lemn) și “desovit” (solvent pentru lacuri și vopsele).

Din Autorizația de mediu precum și din documentația depusă de societate la Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru obținerea autorizației de utilizator final, rezultă rețeta de fabricație a produsului “grastex”, respectiv amestecul în următoarele proporții a componentelor:

- white spirit 50 – 60%;
- ulei I 20A 35 - 45%;
- component DA 3 – 5%;
- crezol 1%;
- aditiv Empro 320 D2 1%;
- sulfat de cupru 0,5%.

Urmare a inspecției fiscale, s-a constatat că **S.C .X. SRL** nu numai că nu a respectat rețeta de fabricație pentru obținerea produsului “grastex” conform mărcii înregistrate la O.S.I.M., dar sub denumirea produsului “grastex” a obținut și comercializat un alt produs având ca domeniu de utilizare “demulator la turnarea dalelor din beton” pentru care nu se poate verifica destinația finală întrucât beneficiarii sunt “firme fantomă” care nu funcționează la sediul social declarat.

Potrivit autorizației de mediu și fișei tehnice de securitate, produsul “grastex” se obține din amestecul a trei hidrocarburi (uleiuri minerale), respectiv:

- white spirit (solvent Stoddart cod NC 27101121) în componență de max. 60% , min.40% ;
- component DA (solvent nafta cod NC 27101125) în componență de max.5% , min.2%;
- ulei industrial I 20A min.35%, max. 60%, la care se adaugă crezol 1%, aditivi 1% și sulfat de cupru 0,5%.

Din verificarea rapoartelor de fabricație s-a constatat, în majoritatea cazurilor, că nu s-a respectat proporția uleiurilor minerale prevăzute pentru amestec, iar în unele situații s-au folosit în amestec alte componente având coduri NC și deci caracteristici diferite față de componentele menționate în rețeta de fabricație.

Astfel, conform raportului de fabricație nr..X./19.11.2007 pentru obținerea a .X. kg produs “grastex” s-au folosit X kg white spirit (93%) și X kg ulei OB 300 (7%). Pentru obținerea acestei cantități de produs nu s-a respectat nici proporția (93% white spirit față de maximum de 60% din rețetă și 9% ulei industrial față de minimum de 35% din rețetă) și nici componența produsului (la amestec s-au folosit numai două din cele 6 componente prevăzute în rețeta de fabricație, respectiv nu s-au folosit produsele component DA, crezol, aditivi și sulfat de cupru).

Potrivit raportului nr.X/10.10.2007 pentru producerea a X kg “grastex” s-au folosit X kg dilustar (50%) și X kg ulei OB 300 (50%). Față de rețeta de fabricație s-a înlocuit componentul white spirit (cod NC 27101121) cu dilustar (cod NC 27101929) și nu s-au folosit celelalte componente prevăzute în rețeta de fabricație.

Conform raportului nr.X/20.12.2007 pentru obținerea a X kg “grastex” s-au folosit în amestec X kg ulei I 20 A (50,03%), X kg .X. SE 30/60 (12,5%) și X kg dilustar (37,47 %). Componentele dilustar (cod NC 27101929) și .X. SE 30/60 (cod NC 27101125) cu care s-a înlocuit produsul white spirit (cod NC 27101121) nu se regăsesc în rețeta de fabricație a produsului “grastex”.

De asemenea, nu s-a respectat rețeta de fabricație pentru rapoartele de fabricație:

- nr.X/16.01.2008, potrivit căruia pentru obținerea a X kg produs “grastex” s-au amestecat X kg ulei OB 300 (26,66%), X kg white spirit (51,14%), 2.130 kg .X. SE 80/115 (6,31%) și X kg dilustar (15,89%);

- nr.X/22.01.2008, conform căruia s-au amestecat X kg ulei OB 300 (41,44%) și X kg dilustar (58,56%), precum și pentru nr.X/11.10.2007, nr.X/16.10.2007, nr.X/17.10.2007, nr.X/18.10.2007, nr.X/31.10.2007 etc.

Mai mult, din verificarea încrucișată efectuată la S.C .X. SRL .X. în calitate de intermediar al produselor obținute și comercializate de **S.C .X. SRL** (procesele verbale din 16.11.2007 și din 13.03.2008), s-a constatat că produsul “grastex” livrat de **S.C .X. SRL** a fost însoțit de rapoarte de încercare și declarații de conformitate având mențiunea, în fals că “**S.C .X. SRL** este antrepozit fiscal de producție uleiuri minerale”, în condițiile în care această societate a fost numai utilizator final.

În acest sens, este raportul de producție nr.X/18.10.2007, prin care, fără a se respecta rețeta de fabricație, din amestecul a X kg dilustar (35%), X kg ulei OB 300 (59,2%) și X kg component DA (5,8%), **S.C .X. SRL** a obținut X kg

produs "grastex". Din această cantitate, X kg au fost comercializate către S.C X SRL .X. cu factura nr.X/18.10.2007 având înscris numele delegatului X și mijloacele de transport B-X și B-X.

Conform facturii nr.X/18.10.2007 emisă de S.C X SRL .X., cantitatea de X kg "grastex" a fost vândută în aceeași zi către S.C X SRL .X., transportul efectuându-se cu aceleași mijloace de transport B-X și B-X și același delegat .X..

Cu toate că pe factura emisă de la **S.C .X. SRL** către S.C .X. SRL .X., s-a făcut mențiunea că "**S.C .X. SRL** este utilizator final", din verificarea încrucișată efectuată la S.C .X. SRL .X., s-a constatat faptul că la raportul de încercare și declarația de conformitate nr.X/18.10.2007 care au însoțit livrarea produsului în data de 18.10.2007 cu auto B-X și B-X a fost anexată o fișă pe care s-a precizat în fals că "**S.C .X. SRL** din localitatea .X., comuna .X. este Antrepozit fiscal de producție uleiuri minerale având autorizația nr.R0X/2007".

Din verificarea încrucișată efectuată la S.C X SRL .X. (procesul verbal nr.X/11.01.2008), s-a constatat faptul că această societate nu funcționează la sediul social declarat, fiind o firmă "fantomă".

b) Desovit

Conform Deciziei O.S.I.M. nr.X/06.07.2007, a fost admisă cererea **S.C .X. SRL** de înregistrare a mărcii "desovit" în clasa de produse "Preparate pentru curățare, lustruire, degresare și șlefuire".

Potrivit Autorizației de mediu nr..X./04.09.2007, **S.C .X. SRL** a fost autorizată să desfășoare activități de producție a solventului pentru lacuri și vopsele "desovit" în instalația din localitatea .X..

Pentru același produs "desovit" **S.C .X. SRL** a întocmit și prezentat două rețete de fabricație. Astfel, din documentația depusă de societate la Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru obținerea autorizației de utilizator final rezultă rețeta de fabricație a produsului "desovit" prin amestecul în următoarele proporții a componentelor:

- dilustar 25 – 40% (cod NC 27101929);
- .X. SE 30/60 10 - 15% (cod NC 2710.11.25);
- .X. SE 80/115 50 – 60% (cod NC 2710.11.25).

Conform Autorizației de mediu și Fișei tehnice de securitate a produsului "desovit" compoziția produsului "desovit" cuprinde următoarele:

- .X. SE 80/115 (hidrocarbură nafta cod NC 2710.11.25) 65 -80%;

- white spirit (hidrocarbură solvent Stoddart cod NC 27101121) 15 – 25%;
- .X. SE 30/60 (hidrocarbură solvent nafta cod NC 2710.11.25) 5 -10%.

Între cele două rețete de fabricație rezultă diferențe semnificative atât în ceea ce privește compoziția (dilustarul având codul NC 27101929 din rețeta comunicată Direcției generale a finanțelor publice a fost înlocuit de white spirit cod NC 27101121), cât și proporția componentelor (.X. SE 80/115 în proporție de maxim 60% din prima rețetă față de 65-80% din cea de-a doua rețetă).

Ca și în cazul produsului “grastex”, pentru obținerea produsului “desovit” **S.C .X. SRL** nu a respectat întocmai nici una din cele două rețete de fabricație, menționate mai sus.

Astfel, conform raportului de fabricație nr.X/16.11.2007 pentru obținerea a X kg “desovit” s-au amestecat X kg white spirit (84%), X kg .X. SE 30/60 (15,75%) și X kg ulei OB 300 (0,25%), depășindu-se astfel proporția la white spirit de la max.25% la 84%, iar la .X. SE 30/60 de la max. 10% la 15,75%, în condițiile în care la amestec s-a folosit ulei OB 300 în loc de .X. SE 80/115.

Comparativ cu prima rețetă diferențele sunt și mai semnificative întrucât componenta “dilustar” a fost înlocuită cu “white spirit”.

Potrivit raportului de fabricație nr.X/10.12.2007 pentru producția a X kg “desovit” s-au amestecat X kg white spirit (60%) cu X kg .X. SE 80/115 (40%), conform raportului nr.X/12.12.2007 s-au amestecat dilustar în proporție de 24,38% cu .X. SE 30/60 în proporție de 75,62%, etc.

c) Selvoxil

S.C .X. SRL a depus la O.S.I.M. sub nr..X./16.11.2007 cererea de înregistrare a produsului “selvoxil”, având domeniul de utilizare sub formă de solvent. Pentru obținerea acestui produs societatea nu deține autorizație de mediu.

S.C .X. SRL nu a respectat rețeta de fabricație a solventului “selvoxil”.

Rețeta de fabricație a acestui produs are următoarea componență:

- white spirit (solvent Stoddart cod NC 27101121) 75 – 90%;
- .X. SE 80/115 (hidrocarbură nafta cod NC 2710.11.25) 5 -10%;
- Component DA (solvent nafta cod NC 27101125) 5 - 15% .

Conform celor 6 rapoarte de fabricație a produsului “selvoxil” în nici unul dintre acestea **S.C .X. SRL** nu a respectat întocmai rețeta de fabricație menționată mai sus.

Conform raportului de producție nr.X/06.12.2007, pentru obținerea a X kg “selvoxil” s-au amestecat X kg white spirit (92,52%) cu X kg .X. SE 30/60 (7,48%). Față de rețeta de fabricație s-a depășit proporția de white spirit (92,52% față de max 90% în rețetă), iar în locul produselor component DA și .X. SE 80/115 s-a folosit produsul .X. SE 30/60.

Potrivit raportului de producție X/19.12.2007, pentru producția a X kg “selvoxil” s-au amestecat dilustar în loc de white spirit cu component DA și .X. SE.

De asemenea, conform raportului X/20.12.2007, s-au amestecat X kg dilustar (84,4%) cu X kg .X. SE (15,6%), fără a se mai folosi component DA.

Exemple asemănătoare s-au constatat și în cazul rapoartelor de fabricație nr.X/07.01.2008 pentru obținerea cantității de X kg “selvoxil”, nr.X/16.01.2008 pentru producția cantității de X kg “selvoxil” etc.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru obținerea celor trei produse “grastex”, “desovit” și “selvoxil”, **S.C .X. SRL** nu a urmărit respectarea rețetelor de fabricație ci a efectuat amestecul în funcție de componentele achiziționate în regime de scutire, până la epuizarea stocului .

Conform celor 40 rapoarte de producție întocmite de **S.C .X. SRL** în perioada 10 octombrie 2007 – 24 ianuarie 2008, în care s-a desfășurat activitatea de producție, din amestecul celor X tone uleiuri minerale s-au obținut X tone produse finite din care: X tone “grastex”, X tone “desovit” și X tone “selvoxil” (diferența de X tone dintre cantitățile de materii prime intrate și cele de produse finite obținute reprezintă conform rapoartelor de producție pierderi tehnologice de 0,25% din volum).

Conform fișelor de prezentare întocmite de **S.C .X. SRL**, produsele “grastex”, “desovit” și “selvoxil” obținute din amestecul de uleiuri minerale reprezintă în realitate solvenți și dilunați, iar în cazul produsului “grastex” demulator în construcții.

Analizele privind caracteristicile produselor livrate de **S.C .X. SRL** au fost efectuate în laboratorul propriu al societății, fără a se solicita și alte date și informații suplimentare privind proprietățile fizice și chimice ale acestora, obținute de la un laborator autorizat și fără încadrarea produselor din punct de vedere al accizelor prin eliberarea codului NC de către Autoritatea Națională a Vămilelor.

S.C .X. SRL avea obligația legală de a obține încadrarea tarifară a produselor obținute de aceasta, cu atât mai mult cu cât produsele energetice

menționate la art.175 alin.(2) din Codul fiscal intră sub incidența prevederilor Titlului VII – Accize, secțiunile 4 și 5 din Codul fiscal privind regimul de antrepozitare (producția acestora numai în antrepozite fiscale și deplasarea produselor în regim suspensiv).

S.C .X. SRL nu a fost autorizată ca antrepozit fiscal, dar în documentele care au însoțit livrarea produselor obținute de societate s-a menționat în mod nereal că S.C .X. SRL ar fi antrepozit fiscal de producție uleiuri minerale.

Organele de inspecție fiscală au considerat că această mențiune a fost efectuată în scopul de a se asigura legalitatea provenienței produselor în eventualitatea unor controale în timpul transportului, precum și de a se ascunde adevărata destinație a acestora până la locul de valorificare, întrucât conform prevederilor Codului fiscal se interzice achiziționarea de uleiuri minerale rezultate din prelucrarea țițeiului sau a altor materii prime care provin pe circuitul economic de la alți furnizori decât antrepozitarii autorizații pentru producție, iar produsele “grastex”, “desovit” și “selvoxil” provin de la utilizator final și nu de la un antrepozit fiscal.

Referitor la livrarea, comercializarea produselor obținute de S.C .X. SRL, urmare verificărilor încrucișate efectuate la clienții produselor obținute și comercializate de S.C .X. SRL s-a constatat următorul circuit al produselor începând de la furnizorii de materii prime până la beneficiarii.

(a)	(b)	(c)
Producători (furnizori) -----	S.C .X. SRLS.C .X. SRL	
uleiuri minerale neaccizabile	(utilizator final)	(intermediar)
antrepozite fiscale și din import		

(d)
Beneficiari firme “fantomă”
(5 societăți)

Din cantitatea de X tone produse finite obținută, **S.C .X. SRL** a comercializat în perioada 10 octombrie 2007 – 22 ianuarie 2008 către S.C .X. SRL .X. cantitatea de X tone produse din care: X tone grastex, X tone desovit și X tone selvoxil, (X tone grastex în stoc).

Din verificările încrucișate efectuate la S.C .X. SRL .X., au fost întocmite procesele verbale nr.X/16.11.2007 și nr.X/14.03.2008, prin care s-au constatat următoarele:

S.C .X. SRL .X. nu a fost utilizator și beneficiarul final a cantității de X tone produse finite livrate de **S.C .X. SRL**, ci numai un intermediar, care nu deține spații de depozitare și a livrat produsele direct către următorii beneficiari, fără ca acestea să mai fie descărcate din mijloacele de transport.

S-a constatat astfel, că pe la S.C .X. SRL .X. au circulat numai documentele, marfa fiind livrată direct de la **S.C .X. SRL** către beneficiari firme “fantomă”, așa cum rezultă din documentele de livrare a produselor (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, rapoarte de încercare și declarații de conformitate), care au însoțit transporturile.

Din verificările încrucișate efectuate la S.C .X. SRL .X. s-a constatat că produsele livrate de **S.C .X. SRL** prin intermediul acestei societăți au avut următoarele destinații:

- S.C .X.SRL .X.: X tone “grastex”;
- S.C. .X. 2007 SRL .X.: X tone produse (X tone “grastex”, X tone “desovit” și X tone “selvoxil”);
- S.C .X. SRL .X.: X tone “grastex”;
- S.C .X. SRL .X.: X tone produse (X tone “grastex”, X tone “desovit” și X tone “selvoxil”);
- S.C .X. SRL .X.: X tone produse(X tone “grastex” și X tone “selvoxil”).

În total, S.C .X. SRL .X. a emis facturi fiscale către cele 5 societăți menționate mai sus, pentru vânzarea întregii cantității de x tone produse achiziționate de la **S.C .X. SRL** (X tone “grastex”, X tone “desovit” și X tone “selvoxil”).

Din verificările încrucișate efectuate la cele 5 societăți beneficiare ale produselor obținute și comercializate de **S.C .X. SRL** prin intermediul S.C .X. SRL .X. s-a constatat că nici una dintre aceste firme nu mai funcționează la sediile sociale declarate toate fiind societăți “fantomă”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în condițiile în care toți cei 5 beneficiari ai produselor “grastex”, “desovit” și “selvoxil” obținute și comercializate de S.C .X. SRL sunt societăți tip “fantomă”, la care nu se poate verifica modul de utilizare finală a acestor produse, iar conform notelor explicative date de șoferi transportatori, marfa nu a fost transportată la o anumită adresă , fiind transferată prin parcări și locuri virane, în alte mijloace de transport, pentru a i se pierde urma, produsele au fost valorificate sub formă de

carburanți auto în diverse locații (stații) de distribuție a carburanților de pe raza județelor .X., .X. și .X., sau în alte zone din țară.

Referitor la plăți, din verificarea extraselor bancare ale S.C .X. SRL și S.C .X. SRL .X. s-a reținut faptul că plățile a fost efectuate prin bancă, S.C .X. SRL a efectuat plăți prin bancă către furnizorii de uleiuri minerale, S.C .X. SRL .X. a achitat contravaloarea facturilor emise de S.C .X. SRL prin bancă, iar din verificarea încrucișată la S.C .X. SRL .X. s-a constatat că beneficiari finali au efectuat plățile către această societate tot prin bancă.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pe cale de consecință pentru produsele comercializate de S.C .X. SRL către S.C .X. SRL .X. , S.C .X. SRL datorează bugetului de stat accize la nivelul benzinei cu plumb.

Pentru stabilirea accizelor datorate bugetului de stat au fost avute în vedere prevederile art.176, art.192 , art.218 și art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, pentru cantitatea de X tone uleiuri minerale neaccizabile având punctul de inflamabilitate sub 85°C, comercializate către S.C .X. SRL .X., fără ca această societate să dețină calitatea de utilizator final, s-au calculat accize la nivelul benzinei cu plumb în sumă de .X. lei.

În conformitate cu prevederile art.120 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Potrivit prevederilor art.137 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a TVA pentru livrările de produse către S.C .X. SRL .X. cuprinde inclusiv impozitele și taxele (cu excepția T.V.A.) și deci și accizele în valoare de .X. lei stabilite pentru cantitatea de X tone produse vândute către această societate.

Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă accizelor în quantum de .X. lei stabilite suplimentar pentru perioada octombrie 2007 – ianuarie 2008, este în sumă de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr..X./31.03.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.03.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei următoarele obligații de plată:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor;

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere nerespectarea condițiilor de comercializare, precum și pentru alte abateri, deficiențe și nereguli menționate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.03.2008 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./31.03.2008, prin adresa nr..X./17.04.2008, aflată la dosarul cauzei, fila 121, Direcția generală a finanțelor publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., sesizare penală nr..X./17.04.2008 împreună cu dosarul cauzei, în conformitate cu art.108 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru a se stabili dacă faptele reținute întrunesc elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de art.296¹ alin.1 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

III. Prin Ordonanța din 09.12.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în dosarul nr..X./P/2008 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului .X., administrator a **S.C .X. SRL .X.**, județul .X., precum și a persoanei juridice **S.C .X. SRL .X.**, județul .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr.X/11.07.2001, pentru săvârșirea infracțiunii de “livrarea de uleiuri minerale neaccizate cu punctul de inflamabilitate sub 85° C către alți beneficiari decât utilizatorii finali care folosesc aceste produse în scop industrial”, prevăzute de art.296¹ lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și fals în înscrisuri sub semnătură privată prevăzută de art.290 din Codul Penal.

Prin Ordonanța din 09.12.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., s-au reținut următoarele:

*“Cercetările au stabilit că .X. și .X., administratori ai S.C .X. SRL .X. au comercializat produsele achiziționate de la **S.C .X. SRL**, drept motorină Euro 4, după ce le-au combinat cu solvenți și uleiuri hidraulice de tipul .X., xol 10, ulei de tip SM 150, combustibil de tip S1, folosind ca mod de operare metoda*

lanțului de comercializare, în care au interpus societățile de tip fantomă, S.C .X.SRL .X., .X. 2007 SRL .X., .X. SRL .X., .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X..

Ca beneficiari finali au fost identificate societățile comerciale .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., județul .X., S.C .X. srl .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. X, S.C. X SRL .X., județul .X., S.C .X. SRL .X., județul .X..

Relevante în acest sens, sunt declarațiile conducătorilor XXXX, din care rezultă că cei care au dirijat produsele petroliere achiziționate de la **S.C .X. SRL .X.**, precum și de la .X. SRL .X. județul .X. și .X. SRL .X., către beneficiarii finali din județele .X., .X. și .X. sunt .X. și .X., administratorii S.C .X. SRL .X., în perioada 2007 -2009.

Din probele administrate, cât și din succesiunea de tranzacții identificată pe lanțul comercial prin interpunerea celor 5 societăți de tip fantomă (S.C .X.SRL .X., .X. 2007 SRL .X., .X. SRL .X., .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X.) se poate concluziona că în cauză există indicii temeinice cu privire la existența infracțiunii de înșelăciune cu privire la calitatea mărfurilor prevăzută de art.297 din Codul penal săvârșită de cei doi administratori - .X. și .X., constând în aceia că au substituit cu știință produse petroliere neaccizate de tipul grastex, desovit, selvoxil, .X., xol 10, ulei de tip SM 150, combustibil de tip S1, etc. cu motorină EURO 4, pe care le-a comercializat la societățile comerciale mai sus menționate, sens în care cercetările față de cei doi administratori urmează a fi disjuse.

În ceea ce privește săvârșirea infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată, prevăzută și pedepsită de art.290 din Codul penal, se constată că în cauză există situația prevăzută de art.10 lit.d din Codul de procedură penală, nefiind îndeplinite condițiile cerute de lege pentru existența infracțiunii, întrucât înscrierea pe notele de cântar a mențiunii antrepozit fiscal de producție, în loc de utilizator final, nu constituie infracțiunea de fals în înscrisuri sub semnătură privată, în condițiile în care acestea nu sunt semnate, iar conform art.187 din Legea nr.571/2003, documentul prin care se verifică originea produsului, a livrării, a transportului și a aditerii produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de taxe și accize, este documentul administrativ de însoțire. Deci, nota de cântar nu poate să asigure legalitatea provenienței produselor, în cauză urmează a se propune scoaterea de sub urmărire penală a învinutului .X., administrator a **S.C .X. SRL .X.**”.

Prin Rezoluția nr.X./II/2/2012 pronunțată de Prim procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., rămasă definitivă prin neexercitarea căii de atac

împotriva Ordonanței Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. nr..X./P/2008, așa cum rezultă din adresa nr..X./14.06.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., aflată la dosarul cauzei, fila 157, s-a dispus respingerea plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală a finanțelor publice .X. împotriva Ordonanței nr..X./P/2008 din data de 09.12.2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., ca fiind neîntemeiată.

IV. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru produsele obținute sub denumirea de “grastex”, “desovit” și “selvoxil” societatea datorează accize la nivelul stabilit pentru benzina cu plumb în condițiile în care aceasta nu a putut să facă dovada că produsele energetice au fost comercializate către utilizatori finali care folosesc aceste produse în scop industrial.

În fapt, din actele existente la dosar se reține că în perioada octombrie 2007 – ianuarie 2008, în baza autorizațiilor de utilizatori finali, **S.C .X. SRL** a achiziționat uleiuri minerale în regim de scutire de la plata accizelor pentru a fi folosite ca materii prime la obținerea a trei produse: “grastex”, “desovit” și “selvoxil”, înregistrate la Oficiului de Stat pentru Invenții și Mărci, în clasa de produse:

- **“grastex”**, clasa de produse “Substanțe de protecție contra ruginii și contra deteriorării lemnului”;
- **“desovit”**, clasa de produse “Preparate pentru curățare, lustruire, degresare și șlefuire”.
- **“selvoxil”**, clasa de produse “solvenți pentru vopseluri și lacuri”.

Din verificarea rapoartelor de fabricație privind obținerea celor trei produse “grastex”, “desovit” și “selvoxil”, s-a constatat că în majoritatea cazurilor nu a fost respectată proporția uleiurilor minerale prevăzute pentru amestec, iar în unele situații au fost înlocuite atât componentele inițiale cu altele având încadrări tarifare diferite.

Mai mult, pentru realizarea celor trei produse amestecul a fost efectuat în funcție de componentele aflate în stoc, fără a se urmări respectarea rețetelor de fabricație.

În cazul produsului “grastex” având ca destinație protecția contra ruginii și a deteriorării lemnului, sub aceeași denumire, s-a obținut un alt produs destinat turnării dalelor din beton.

Din cantitatea de X tone produse finite obținută de **S.C .X. SRL** a fost comercializată în perioada octombrie 2007 – 22 ianuarie 2008 către S.C .X. SRL .X., cantitatea de X tone produse din care: X tone grastex, X tone desovit și X tone selvoxil, (X tone grastex în stoc).

Pentru produsele “grastex”, “desovit” și “selvoxil” obținute și comercializate de S.C .X. SRL au fost întocmite fișe de prezentare, fișe tehnice de securitate, fișe tehnice de transport, declarații de conformitate și rapoarte de încercare în care au fost menționate caracteristicile produselor pe baza analizelor efectuate în laboratorul propriu a societății.

Conform rapoartelor de încercare produsele fabricate de **S.C .X. SRL** au punctul de inflamabilitate sub 85°C.

Din verificările încrucișate efectuate la S.C .X. SRL .X., s-a constatat că aceasta nu a fost utilizator și beneficiarul final a cantității de X tone produse finite livrate de **S.C .X. SRL**, ci numai un intermediar în sistem en-gross, nu deține spații de depozitare și a livrat produsele direct către următorii beneficiari, fără ca acestea să mai fie descărcate din mijloacele de transport.

S-a constatat astfel, că pe la S.C .X. SRL .X. au circulat numai documentele, marfa fiind livrată direct de la **S.C .X. SRL** către beneficiari firme “fantomă”, așa cum rezultă din documentele de livrare a produselor (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, rapoarte de încercare și declarații de conformitate), care au însoțit transporturile, produsele livrate de **S.C .X. SR** prin intermediul acestei societăți au avut următoarele destinații:

- S.C .X. SRL .X.: X tone “grastex”;
- S.C. .X. 2007 SRL .X.: X tone produse (X tone “grastex”, X tone “desovit” și X tone “selvoxil”);
- S.C .X. SRL .X.: X tone “grastex”;
- S.C .X. SRL .X.: X tone produse (X tone “grastex”, X tone “desovit” și X tone “selvoxil”);
- S.C .X. SRL .X.: X tone produse(X tone “grastex” și X tone “selvoxil”).

Conform explicațiilor scrise date de șoferi transportatori ai acestor produse, marfa nu a fost transportată la o anumită adresă, fiind transferată prin parcări și locuri virane, în alte mijloace de transport, pentru a i se pierde urma și a nu se putea verifica destinația finală a produselor.

Pentru produsele “grastex”, “desovit” și “selvoxil” obținute și comercializate de **S.C .X. SRL** nu s-a solicitat la un laborator autorizat obținerea de date și informații suplimentare privind caracteristicile fizice și chimice ale produselor în vederea încadrării acestora din punct de vedere al accizelor, prin eliberarea codului NC de către Autoritatea Națională a Vămirilor, cu atât mai mult cu cât produsele energetice menționate la art.175 alin.(2) din Codul fiscal intră sub incidența prevederilor Titlului VII – Accize, secțiunile 4 și 5 din Codul fiscal privind regimul de antrepozitare (producția acestora numai în antrepozite fiscale și deplasarea produselor în regim suspensiv).

S.C .X. SRL nu a fost autorizată ca antrepozit fiscal, dar în documentele care au însoțit livrarea produselor obținute de societate s-a menționat în mod nereal că S.C .X. SRL ar fi antrepozit fiscal de producție uleiuri minerale.

S.C .X. SRL nu a fost utilizatorul final al uleiurilor minerale achiziționate în regim de scutire, uleiurile minerale achiziționate de la rafinările S.C .X. SA și S.C .X. SA, .X., (white spirit, component DA, .X. SE și dilustar) au fost amestecate pentru a se obține alți solvenți și diluanți având domenii de utilizare asemănătoare uleiurilor minerale vândute în regim de scutire de cele două rafinării.

Din verificările încrucișate efectuate la cele 5 societăți beneficiare ale produselor obținute și comercializate de **S.C .X. SRL** prin intermediul S.C .X. SRL .X. s-a constatat că nici una dintre aceste firme care nu mai funcționează la sediile sociale declarate în județele .X., .X. și .X., nu au fost autorizate ca utilizatori finali.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pe cale de consecință pentru cantitatea de X tone uleiuri minerale neaccizabile având punctul de inflamabilitate sub 85°C, comercializate către S.C .X. SRL .X., fără ca această societate să dețină calitatea de utilizator final, S.C .X. SRL datorează bugetului de stat accize la nivelul benzinei cu plumb.

Prin Decizia de impunere nr..X./31.03.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.03.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei

În drept, dispozițiile art.175 alin.(2), alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“ Intra sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar următoarele produse energetice:

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele cu codurile NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 și 2707 50;

c) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69. Pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, 2710 11 25 și 2710 19 29, prevederile secțiunii a 5-a se vor aplica numai circulației comerciale în vrac;

d) produsele cu codurile NC 2711, cu excepția 2711 11, 2711 21 și 2711 29;

e) produsele cu codul NC 2901 10;

f) produsele cu codurile NC 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 și 2902 44;

g) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetică, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

h) produsele cu codul NC 3824 90 99, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 și 2710 11 59;

b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;

c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;

d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;

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

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

g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;

h) cărbune și cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.

De asemenea, dispozițiile art.175⁴ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“ ART. 175⁴

Excepții

(1) Prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru: [...]

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

În cauză sunt incidente și dispozițiile art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 240

Condiții de comercializare

“ (1) Uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea țițeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, se vor comercializa direct către 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 incluși comercianții în sistem angro”.

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus precum și actele existente la dosar se reține că uleiurile minerale neaccizabile, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C trebuie să fie comercializate direct către utilizatorii finali care utilizează aceste produse în scop industrial, iar producerea lor să fie realizată în antrepozite fiscale de producție autorizate, fiind necesară supravegherea deplasării produsului în conformitate cu prevederile Secțiunii a 5-a a Titlului VII –al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În noțiunea scop industrial menționată la art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se include activitatea privind utilizarea uleiurilor minerale ca materie primă pentru obținerea altor produse, care se regăsesc în produsul final rezultat din procesul de producție, precum și acele activități cu caracter industrial care se regăsesc încadrate în Clasificarea activităților din economia națională – CAEN aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.656/1997, cu modificările și completările ulterioare, conform pct.7 alin.(3) din Normele

metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În cauză devin incidente și dispozițiile pct.7 alin.1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: ***“Utilizatorii finali care achiziționează uleiuri minerale neaccizabile în baza autorizației de utilizator final și care ulterior schimbă destinația inițială a produselor devin plătitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb”***.

Prin urmare, nerespectarea condițiilor de comercializare și de realizare a produselor energetice, respectiv uleiuri minerale, determină plata accizelor către bugetul de stat la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb.

Având în vedere că legislația în domeniul accizelor, respectiv art.168 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că ***“este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal”***, iar potrivit art.178 alin.(1) din același act normativ: ***“producția și/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost plătită, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal”***, din actele existente la dosarul cauzei, s-a constatat că în fapt, societatea a funcționat ca antrepozit fiscal pentru producția și comercializarea uleiurilor minerale în înțelesul Titlului VII Accize, din Codul fiscal, fără îndeplinirea condițiilor legale de autorizare.

Totodată, art.186 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“Deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv

(1) Antrepozitarii autorizați de către autoritățile fiscale competente ale unui stat membru sunt recunoscuți ca fiind autorizați atât pentru circulația națională, cât și pentru circulația intracomunitară a produselor accizabile.

(2) Pe durata deplasării unui produs accizabil, acciza se suspendă dacă sunt satisfăcute următoarele cerințe:

a) deplasarea are loc între:

1. două antrepozite fiscale;

2. un antrepozit fiscal și un operator înregistrat;

3. un antrepozit fiscal și un operator neînregistrat;

b) produsul este însoțit de minimum 3 exemplare ale unui document administrativ de însoțire, care satisface cerințele prevăzute în norme;

c) ambalajul în care este deplasat produsul are la exterior marcaje care identifică tipul și cantitatea produsului aflat în interior;

d) containerul în care este deplasat produsul este sigilat corespunzător, conform prevederilor din norme;

e) autoritatea fiscală competentă a primit garanția pentru plata accizelor aferente produsului”.

Potrivit art.189 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: *“În cazul oricărei abateri de la cerințele prevăzute la art.186 -188, acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil”.*

De asemenea, în conformitate cu art.192 alin.(1), alin.(2) și pct.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) Un produs accizabil este eliberat pentru consum în România, în condițiile prevăzute la art. 166.

La art.166 alin.(1) pct.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: *“în înțelesul prezentului titlu eliberarea pentru consum reprezintă ... b) orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv”.*

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se reține că amestecurile de uleiuri minerale neaccizabile produse de S.C .X. SRL au punctul de inflamabilitate sub 85°C, fiind comercializate către S.C .X. SRL.

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, se reține că pentru cantitatea de X tone uleiuri minerale neaccizabile având punctul de inflamabilitate sub 85°C, comercializate către S.C .X. SRL, fără ca această societate să dețină calitatea de utilizator final, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei accize la nivelul benzinei cu plumb în sumă de .X. lei.

Mai mult, în speță trebuie reținută și Ordonanța din 09.12.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în dosarul nr..X./P/2008, de unde rezultă următoarele:

“Cercetările au stabilit că .X. și .X., administratori ai S.C .X. SRL .X. au comercializat produsele achiziționate de la S.C .X. SRL, drept motorină Euro 4, după ce le-au combinat cu solvenți și uleiuri hidraulice de tipul .X., xol 10, ulei de tip SM 150, combustibil de tip SI, folosind ca mod de operare tehnica lanțului de comercializare, în care au interpus societățile de tip fantomă, S.C .X.SRL .X., .X. 2007 SRL .X., .X. SRL .X., .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X..

Ca beneficiari finali au fost identificate societățile comerciale .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., județul .X., S.C .X. srl .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., județul .X., S.C .X. SRL .X., județul .X..

Relevante în acest sens, sunt declarațiile conducătorilor XXXX, din care rezultă că cei care au dirijat produsele petroliere achiziționate de la S.C .X. SRL .X., precum și de la .X. SRL .X. județul .X. și .X. SRL .X., către beneficiarii finali din județele .X., .X. și .X. sunt .X. și .X., administratorii S.C .X. SRL .X., în perioada 2007 -2009”.

Motivațiile susținute de contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât produsele obținute de societate cu punctul de inflamabilitate sub 85°C nu au fost comercializate către utilizatori finali , așa cum prevede art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi folosite în scop industrial, S.C .X. SRL .X. a achiziționat produsele de la S.C .X. SRL pentru a fi comercializate către alte societăți care nu aveau calitatea de utilizatori finali, iar la verificarea încrucișată s-a constatat că acestea nu figurau la sediile declarate.

Mai mult, se reține că S.C .X. SRL avea obligația să respecte rețetele de fabricație astfel cum au fost înregistrate la organele abilitate care au emis autorizațiile pentru desfășurarea activității și să obțină încadrarea tarifară a produselor fabricate.

Se reține că, potrivit prevederilor legale anterior menționate nerespectarea condițiilor de comercializare și de realizare a produselor energetice, respectiv uleiuri minerale, determină plata accizelor către bugetul de stat la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb.

Se reține că scopul urmărit de contestatoare a fost acela de a nu plăti accize la nivelul stabilit pentru benzina cu plumb, iar manoperele dolosive executate nu pot justifica apărarea de răspundere a comitentului, fiind de principiu că un act doloziv nu poate fi pretextul sau temeiul apărării de răspundere, ilicitul neputând fi privit ca un izvor de non-răspundere.

Prin urmare, față de cele reținute, având în vedere dispozițiile 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.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “contestația poate fi respinsă ca: a) *neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând accize.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei, se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, iar conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C .X. SRL datorează taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală în condițiile în care baza de calcul a acesteia o reprezintă acciza.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./31.03.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.03.2008, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., având în vedere accizele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./31.03.2008 și prevederile art.137, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina contestatoarei pentru perioada octombrie 2007 – ianuarie 2008 taxă pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, contestatoarea arată că societatea contestă modul de stabilire și implicit suma de .X. lei aferentă accizelor stabilite suplimentar pentru perioada octombrie 2007 – ianuarie 2008.

În drept, potrivit prevederilor art.137, alin.(2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) *Baza de impozitare cuprinde următoarele:*

a) *impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată*”

Potrivit deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală având bază legală articolul mai sus precizat au stabilit taxă pe valoare adăugată suplimentară în sumă de .X. lei aferentă accizelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./31.03.2008 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., pentru cantitatea de X tone produse vândute către S.C .X. SRL .X..

Având în vedere că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o reprezintă acciza calculată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. prin Decizia de impunere nr..X./31.03.2008, se reține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este subsecventă accizei în cuantum de .X. lei.

În baza dispozițiilor legale citate mai sus și întrucât contestația formulată de împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.03.2008, privind suma de .X. lei reprezentând accize și majorări de întârziere aferente, a fost respinsă ca neîntemeiată, și având în vedere că prin contestație nu sunt aduse argumente care să combată modul de calcul al TVA, pe cale de consecință în conformitate cu prevederile 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.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “contestația poate fi respinsă ca: a) *neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, urmează să fie respinsă contestația și pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei, se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, iar conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C .X. SRL din Comuna .X., sat .X., județul .X.** împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.03.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.03.2008 întocmit de Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor;

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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