



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR. 488 /2011
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. .X. .X. SRL din .X. .X., jud..X.,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907911/15.11.2011**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. .X. SRL (fosta SC .X. SRL)**, cu domiciliul fiscal în .X. .X., Str.Înfrățirii FN, jud..X., CUI RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comertului sub nr.J/02/X/2001, înregistrată sub nr.X/15.11.2011, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./X..10.2011, emisă de organele de inspecție vamală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./11.10.2011.

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

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

În raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X./X..10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, respectiv **21.10.2011**, potrivit confirmării de primire, anexată în copie, la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., **respectiv la data de 28.10.2011**,

conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SRL (fosta SC .X. SRL).

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./X.10.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.- Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./11.10.2011, societatea susține următoarele:

1. În ceea ce privește obligațiile fiscale constând în accize motorină în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, contestatoarea susține că eronat au stabilit organele de inspecție fiscală aceste obligații fiscale pentru cantitatea de motorină utilizată în procesul de producție, împrumutată și restituită, din următoarele motive:

Contractul de împrumut este real și unilateral și are ca obiect bunuri fungibile și consumabile, conform art.1576 din Codul civil, potrivit căruia: „*Împrumutul este un contract prin care una din părți dă celeilalte oarecare câtime de lucruri, cu îndatorire pentru dânsa de-a restitui tot atâtea lucruri, de aceeași specie și calitate.*”

Contestatoarea susține că legislația fiscală nu conține dispoziții speciale privitoare la împrumutul de bunuri supuse accizelor astfel că împrumutului îi sunt aplicabile prevederile de drept comun.

SC .X. SRL, societatea care a împrumutat contestatoarea cu motorină, a achiziționat cantitatea de la SC .X. X SRL conform facturilor nr..X./03.01.2007 și nr..X./16.01.2007, precum și de la SC .X. SA conform facturii nr..X./10.01.2007, fiind cumpărată în condiții de acciză plătită, cu respectarea prevederilor art.195 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„ (2) *Toate transporturile de produse accizabile sunt însoțite de un document, astfel:*

[...]

c) transportul de produse accizabile, când acciza a fost plătită, este însoțit de factură sau aviz de însoțire, precum și de documentul de însoțire simplificat, după caz.”

De asemenea, societatea susține că motorina împrumutată a fost utilizată integral în procesul de producție conform bonurilor de consum și a rapoartelor de producție ce au fost verificate de organele de inspecție fiscală intrând sub incidența prevederilor art.175 alin.7, prima teză, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

„(7) Consumul de produse energetice în incinta unui loc de producție de produse energetice nu reprezintă eliberare pentru consum atunci când se efectuează în scopuri de producție. [...]”

Totodată, contestatoarea arată că operațiunea de restituire a cantității de motorină de X kg. nu poate avea semnificația juridică de „ieșire” a produselor accizabile din antrepozitul fiscal, ci aceea de îndeplinire a obligației, respectiv de restituire a aceleiași cantități de bunuri, de aceeași specie și aceeași calitate cu cea care i-a fost împrumutată.

Astfel, societatea susține că impozitarea acestei cantități de motorină care a fost împrumutată în condiții de acciză plătită conform art.195 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă dublă impozitare cu același tip de taxă, a aceleiași cantități de produse energetice care au fost eliberate o singură dată pentru consum în sensul corelat al dispozițiilor art.166 alin.1 și art.175 alin.7 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, contestatoarea susține că nu datorează accizele în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală pentru cantitatea de motorină utilizată în procesul de producție, împrumutată de la SC .X. SRL și restituită împrumutătorului conform prevederilor art.1576 din Codul civil, și nici majorările de întârziere aferente.

2. În ceea ce privește obligațiile suplimentare de plată constând în accize motorină în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, societatea prezintă următoarele argumente:

În ceea ce privește instalația de producție, societatea susține că este conformă specificației tehnice ST 1/2004 cu mențiunea că în anul 2007 aceasta a fost extinsă și capacitatea de producție mărită de la 20 tone/zi la 80 tone/zi, aspecte consemnate la pct.1.4 din ST 1/2004, ediția 2 revizia 1.

Astfel, societatea susține că în anul 2006 deținea în antrepozit 13 bazine, o centrală termică, o basculă pod electronică, o electropompă și un transformator motoare, instalația era funcțională și a procesat materiile prime conform rapoartelor de producție.

În perioada 2006 – 2007 instalația a fost extinsă și modernizată prin contractele de antrepriză nr..X./2006 cu SC .X. .X. SRL și nr..X./2006 cu SC .X. SRL, prin montarea a 13 bazine pentru produse petroliere, distribuitoare, pompe, instalație de încălzire, de barbotare, 10 bazine pentru depozitare, cuve betonate, separatoare și împrajmuri.

De asemenea, societatea susține că instalația de încălzire a fost deținută în baza contractului de închiriere nr.1/2006 și evidențiată în contul 8031 „*Imobilizări corporale luate cu chirie*”, dosarul de autorizare, specificațiile tehnice ediția 1 revizia 0, ediția 2 revizia 1 și ediția 2 revizia 2, precum și în baza autorizațiilor de mediu nr..X./2006 și nr..X./2007. Astfel, instalația de producție ce cuprinde instalația de încălzire și de barbotare a respectat ST 1/2004 la parametrii programați, iar activitatea de procesare a fost evidențiată în rapoartele și diagramele de producție pentru fiecare lot.

Referitor la materiile prime și respecarea rețetei de fabricație, contestatoarea arată că procentele de 75% reziduuri petroliere și 25% alte substanțe chimice cu rol de neutralizare menționate în specificația tehnică care reprezintă standardul de firmă elaborat de societate sunt aproximative, rețetarul de fabricație stabilind o proporție de 60-70% pentru componenți de bază (reziduuri, păcură, uleiuri de bază) și de 30-40% pentru cei de diluare.

Aproximarea și variabilitatea proporțiilor cu care intervin componenții amestecului a fost necesară din punct de vedere tehnic și justificată de procesul tehnologic pentru a atinge parametrii și caracteristicile tehnice ale produsului finit, obligatorii pentru încadrarea tarifară de păcură, datorită calității diferite a materiilor prime de diferite proveniențe și având caracteristici fizico-chimice foarte diferite, precum și datorită factorilor externi.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au consemnat constatări eronate datorită necunoașterii termenilor de specialitate, respectiv s-a făcut confuzia între reziduuri petroliere și deșeuri petroliere, deși aceasta a prezentat un raport de expertiză tehnică care clarifică aceste noțiuni.

Astfel, societatea explică diferența între definiția termenilor de reziduuri petroliere și deșeuri petroliere din DEX și cea a definițiilor aceluiași termeni din domeniul de specialitate.

Ca urmare, contestatoarea definește păcura ce constituie reziduul de la distilarea atmosferică a țițeiului ce poate fi utilizat ca atare dar care, prin amestecare cu fracțiuni mai ușoare de distilare poate constitui materia primă pentru obținerea combustibililor de focare industriale și neindustriale.

Standardul ST 1/2004 definește la pag.2 pct.1.3 materiile prime din care se obține produsul „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” și anume distilate grele de DA (distilare atmosferică), DV(distilare în vid) și fracțiuni reziduale din prelucrări secundare care se amestecă cu distilate ușoare și medii din DA, DV și fracțiuni reziduale ușoare cu precizarea că procentele în care intră componenții în rețeta de fabricație depind de caracteristicile acestora.

Astfel, procentul aproximativ de 75% este format din distilatele grele de DA și DV care reprezintă diferite sortimente de păcură, fapt conformat și de Autorizația de mediu nr..X./29.09.2006 unde se menționează

că reziduurile petroliere sunt fracții grele de distilare, uleiuri, păcură, care reprezintă aproximativ 75%.

Ca urmare a celor prezentate societatea susține că afirmațiile organelor de inspecție fiscală sunt eronate și denotă lipsă de cunoștințe în domeniu, lista de deșeuri la care se face referire în raportul de inspecție fiscală nu poate cuprinde produsele sub denumirea de păcură care este un reziduu petrolier de la distilarea țițeiului ce poate fi utilizat ca atare.

Astfel, contestatoarea susține că din situația rapoartelor de producție rezultă proporțiile reale dintre reziduurile petroliere și substanțele chimice ajutătoare, proporții care respectă ST 1/2004.

Referitor la procesul tehnologic, societatea susține că organele de inspecție fiscală, în mod tendențios au stabilit că nu au fost respectate etapele procesului tehnologic dând ca exemplu un număr de 5 rapoarte de producție din anul 2007 și pe care le generalizează pentru întreaga activitate desfășurată pe perioada 2006 – 2008.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că procesul tehnologic este diferit, respectiv că amestecul de uleiuri nu a fost încălzit, exemplificându-se Raportul de producție nr..X./2007 fără a cunoaște determinările fizico-chimice punctuale ale materiilor prime utilizate în acel lot de producție, precum și faptul că din documentele prezentate nu rezultă material decantat provenit în urma procesării.

Contestatoarea susține că toate aceste constatări sunt contrazise din analiza completă a rapoartelor de producție care demonstrează respectarea etapelor fluxului tehnologic.

De asemenea, societatea arată că DJAOV .X. a prelevat de mai multe ori probe din produsul „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” dar nu a fost analizată de către Laboratorul Central Vamal decât o singură probă și anume cea prelevată în data de 21.08.2008. Certificatul de analiză nr.X-1 din 17.09.2009 conține 5 determinări analitice ce caracterizează un combustibil pentru focare industriale și corespund cu valorile înscrise în specificația tehnică ST 1/2004 a producătorului, a-7-a determinare care caracterizează și încadrarea tarifară a produsului, respectiv curba de distilare ASTM D 86 nu a putut fi determinată pe motiv că produsul spumează.

Or, raportat la lipsa celui mai important element de determinare pentru caracterizarea și încadrarea tarifară a produselor petroliere grele societatea nu înțelege cum a ajuns Laboratorul Central Vamal la concluzia din certificatul de analiză, respectiv că reprezintă deșeu de ulei.

Societatea arată că prelevările de probe nu au fost efectuate conform prevederilor Ordinului ANV nr.356/2008, respectiv nu a fost respectat standardul SR EN ISO 3170/2004 care specifică metodele manuale pentru prelevarea de probe de produse petroliere, uleiuri brute și produse intermediare, iar echipamentul de prelevare a probelor este special construit

fiind specific fiecărui tip de eșantionare și este astfel proiectat încât să nu aibe scurgeri și să se evite orice strat de apă liberă de la fundul rezervorului.

Contestatoarea arată că reprezentanții autorității vamale nu au dispus nici de personal instruit și nici de un dispozitiv special pentru prelevare fiind utilizat un dispozitiv rudimentar din plastic (tip PET), fără capac special, situație în care era posibil ca proba prelevată să conțină apă din stratul din fundul rezervorului, iar această apă să se regăsească în proba trimisă pentru analiză către Laboratorul Central Vamal.

Astfel, societatea contestatoare consideră că nu au fost respectate prevederile art.5 alin.2, art.17 alin.1 și 2 din Ordinul ANV nr.356/2008 în sensul că niciun Proces verbal de prelevare nu prezintă informații despre lotul din care provine proba, numărul rezervorului și cantitatea din care s-a luat proba.

De asemenea, societatea susține că nu au fost respectate prevederile art.16 alin.1 și 2 din același Ordin ANV în sensul că nu a luat la cunoștință de conținutul Certificatului de analiză nr..X.-1/17.09.2009 decât după 3 ani când societății i-a fost transmis un duplicat al acestui certificat, cu adresa nr..X./21.06.2011, în timp ce termenul prevăzut era de 3 luni. Ca urmare a acestui fapt societatea susține că nu a avut posibilitatea să conteste rezultatele din Certificatul de analiză nr..X.-1/17.09.2009.

Totodată, contestatoarea susține că nu au fost respectate prevederile art.17 alin.3 și art.18 alin.1 din Ordinul ANV nr.356/2008 astfel, concluziile analizei invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt relevante.

În susținere contestatoarea prezintă Contractul de certificare nr..X./03.03.2005 cu SRAC .X. .X. pentru certificarea voluntară a produsului „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” care a stabilit că acest produs este în conformitate cu ST 1/2004 fiind eliberat Certificatul de conformitate nr.304, valabil până la data de 27.09.2010. De asemenea, la data de 27.04.2007 SRAC .X. .X. a prelevat probe, iar rezultatele încercărilor efectuate în Laboratorul de Încercări .X. SA – INCERP CERCETARE .X. și în Laboratorul R.X. SA .X. au fost validate și s-a decis menținerea certificării produsului.

În susținere societatea prezintă procesele verbale de prelevare a produselor din care reiese că locul prelevării este punctul de lucru .X. și rapoartele de încercări întocmite de laboratoare abilitate RENAR.

Totodată, contestatoarea susține că Laboratoarele INCERP și R.X. sunt acreditate RENAR în timp ce Laboratorul Vamal Central nu era acreditat RENAR pentru analize de produse petroliere la data efectuării analizei – anul 2008 – obținând acreditarea doar în anul 2011.

În ceea ce privește buletinele de analiză emise de Laboratorul .X. SA – PECO .X. societatea susține că acestea au avut un caracter informativ

fiind solicitate în scopul autocontrolului calității producției. Conform art.6 alin.1 din HG nr.1022/2002 livrarea pe piață a acestui produs nu necesită ca document de însoțire buletine de analiză ci trebuie menționat documentul aplicabil produsului, respectiv ST 1/2004, prin raportul de inspecție fiscală constatându-se eronat că rapoartele de încercări și declarația de conformitate au caracter obligatoriu.

În concluzie, societatea arată că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat calcularea obligațiilor fiscale în baza rezultatelor obținute de Laboratorul Central Vamal în urma unei singure probe obținută ca urmare a unui proces de prelevare ce a ignorat prevederile Ordinului ANV nr.356/2008.

De asemenea, contestatoarea susține că a produs combustibil S1 pentru focare industriale, încadrat la categoria păcură, cu codul NC 2710 19 61 pentru care a calculat acciza aferentă, însă organele de inspecție fiscală au considerat că a obținut un produs energetic aplicând dispozițiile prvederilor art.175 alin.4 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care nu sunt incidente în cauză având în vedere următoarele:

Societatea deține avizul ANV nr..X./2006 și avizul MEC nr.151/2006 privind încadrarea tarifară NC 2710 19 61 fiind respectate prevederile pct.5 alin.2 și 3 din Normele metodologice de aplicare a art.175 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004. Astfel, nu îi sunt aplicabile prevederile pct.5 alin.4 din HG nr.44/2004 care prevăd sancțiunea accizarii la nivel de motorină doar în cazul nerespectării pct.5 alin.2 și alin.3 din HG nr.44/2004.

Contestatoarea arată că produsul a fost destinat pentru încălzire la consumatori industriali, fapt dovedit de facturile și avizele întocmite către clienți și verificate de organele de inspecție fiscală astfel că, nu putea avea destinația de combustibil pentru motor echivalent pentru a se putea aplica acciza la nivel de motorină.

Pe cale de consecință, societatea solicită anularea deciziei de impunere contestate pentru suma totală de .X. lei reprezentând accize și majorări de întârziere aferente.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./X..10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.10.2011, astfel:

Perioada verificată: 01.01.2006 – 31.12.2008.

1. Din verificările efectuate s-a constatat că în anul 2007 societatea a împrumutat X kg motorină de la SC .X. SRL în baza Contractelor de împrumut nr.X/09.01.2007 și nr.X/10.01.2007, aceasta fiind ulterior restituită conform avizelor nr.X/15.01.2007 (.X. kg), nr..X./17.01.2007 (.X. kg) nr..X./15.01.2007 (.X. kg), nr..X./08.02.2007 (.X. kg) și nr..X./14.02.2007 (.X. kg). Motorina restituită a fost achiziționată de societate în regim suspensiv, iar la momentul ieșirii/restituirii (punerii în consum) către SC .X. SRL nu a fost efectuată plata accizelor.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că în această situație acciza devine exigibilă în conformitate cu art.192 alin.1 coroborat cu art.166 alin.1 lit.a) și art.221 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, au fost calculate accize în sumă de .X. lei, iar pentru neplata la termen a accizei se datorează majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este antrepozitar conform Autorizației de antrepozit fiscal nr..X./17.03.2006, valabilă până la data de 01.04.2006, înlocuită cu Autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X. valabilă de la data de 01.07.2007, antrepozitarul a fost autorizat pentru desfășurarea activității de „*Produse realizate pentru prelucrarea reziduurilor minerale*” fiind autorizată pentru obținerea produsului „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” încadrat la poziția tarifară NC 2710.19.61 în baza adreselor nr..X., .X./04.01.2006 emise de ANV, conform pct.8(7) din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

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

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

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că antrepozitarul a adus modificări datelor inițiale în baza cărora a fost autorizat prin modificarea din data de 01.08.2007 a ST 1/2004 ediția 1 revizia 1, fără a înștiința organul fiscal competent conform art.183 alin.1 lit.j) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Din efectuarea acestor modificări nu a rezultat care au fost elementele care au determinat mărirea capacității de producție având în vedere că numărul rezervoarelor și al capacităților în care are loc procesul tehnologic nu au fost suplimentate.

De asemenea, s-a constatat că Autorizația de antrepozit fiscal de producție produse energetice nr.RO.X./17.03.2006 a fost revocată prin Decizia nr..X./13.11.2009 de către Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor .X..

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

Din analiza acestor documente și a listelor de inventar a mijloacelor fixe organele de inspecție fiscală au constatat că data punerii în funcțiune a celor 13 bazine cu instalații a fost 02.10.2007. De asemenea, conform celor declarate de reprezentatul societății s-a constatat că instalația de încălzire a fost executată doar pentru rezervoarele instalației de producție, notate cu 001, 002, 003, 004 în Planul de amplasament.

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

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

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

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

pentru obținerea produsului finit urmat de transferul produsului finit în rezervoare de stocare.

Din totalul de 695 rapoarte de producție analizate organele de inspecție fiscală au constatat că la niciunul nu s-a utilizat 75% reziduuri petroliere, astfel:

Pe anul 2006 din totalul materiilor prime de X kg reziduurile reprezintă 5%, respectiv cantitatea de X kg.

Pe anul 2007 din totalul materiilor prime de X kg reziduurile reprezintă 9%, respectiv cantitatea de X kg.

Pe anul 2008 din totalul materiilor prime de X kg reziduurile reprezintă 15%, respectiv cantitatea de X kg.

Potrivit celor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic nu a respectat rețeta de fabricație la obținerea combustibilului tip S1 pentru focare industriale.

Referitor la procesul tehnologic, din analiza rapoartelor de producție, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate etapele procesului tehnologic, astfel:

În repetate rânduri au fost excluse unele etape ale procesului de fabricație descris în ST 1/2004 atât în ediția 1 revizia 0 cât și în ediția 2 revizia 1, dar utilizându-se aceleași materii prime ca și în cazurile în care au fost respectate etapele fluxului tehnologic. Astfel, au fost eliminate etapele de încălzire, decantare și transfer al materiei prime dintr-o cuvă în alta, amestecul cu materia de adaos și agitarea prin barbotare, întregul proces având loc într-un singur rezervor doar prin amestecul uleiurilor minerale urmat de transferul produsului rezultat în rezervoarele de produs finit (exemplu: rapoartele de producție nr.X/15.05.2007, X/16.05.2007, nr.X/15.06.2007, X/16.08.2007, X/12.08.2007).

Etapele de procesare pentru rapoartele de producție precizate s-au desfășurat în rezervoarele pentru depozitarea materiilor prime și nu în rezervoarele destinate producției, respectiv malaxorul orizontal și cuva de amestec, contrar celor prevăzute în ST 1/2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost utilizate aceleași tipuri de materii prime, dar procesul tehnologic este diferit în sensul că în unele situații amestecul de uleiuri a fost încălzit, (exemplu: rapoartele de producție nr.X/16.08.2007, X/17.08.2007), iar în alte situații nu a fost parcursă această etapă (exemplu: raportul de producție nr.X/17.08.2007 amestecul de uleiuri nu a fost încălzit).

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

rezultă că ar fi existat material decantat provenit în urma proceselor de producție.

Totodată, s-a constatat că nu există documente care să ateste punerea în funcțiune a instalației de procesare la parametrii declarați pentru a putea stabili capacitatea de producție reală. Astfel, prin ST 1/2004 ediția 1 revizia 0 este declarată o capacitate de 20 tone/zi, aceasta fiind depășită chiar din prima zi de producție (exemplu: raportul de producție nr.X/14.04.2006 – X kg) ajungându-se la producții de 11 și chiar 13 ori mai mari decât cea declarată (exemplu: rapoartele de producție nr.X, X/15.06.2007 – X kg, respectiv rapoartele de producție nr.X, X, X, X/28.08.2008 – X kg.).

Din analiza rapoartelor de producție și a rețetei de fabricație a rezultat că nu s-a respectat standardul de firmă ST 1/2004 pentru obținerea produsului Combustibil S1 pentru focare industriale. Pentru acest produs petrolier societatea nu a prezentat certificate eliberate de laboratoarele atestate din care să rezulte caracteristicile și condițiile tehnice de calitate ale produsului obținut, obligație prevăzută la pct.3 din ST 1/2004, precum și la cap.III pct.2 din Autorizația de mediu nr..X./29.09.2006 și cap.III pct.2 din Autorizația de mediu nr..X./30.10.2007, potrivit cărora trebuiau efectuate verificări periodice, iar datele trebuiau consemnate într-un registru special și raportate la APM .X. anual, după primirea datelor de la laboratoarele atestate.

Cu adresa nr.X/30.10.2007 DJAOV .X. a solicitat Agenției pentru Protecția Mediului date cu privire la respectarea acestor obligații, răspunsul comunicat cu adresa nr.X/13.10.2009 fiind că societatea nu a raportat la APM .X. datele de verificare a Combustibilului S1 pentru focare industriale.

De asemenea, s-a constatat că rapoartele de încercări emise de Laboratorul .X. SA - X .X. au fost utilizate de societate ca bază a declarațiilor de conformitate aferente fiecărei lucrări de produs finit. Buletinele de analiză emise de Laboratorul .X. SA - X .X., potrivit celor precizate de acest laborator prin adresa nr.FN/FD, înregistrată la DJAOV .X. sub nr..X./24.08.2009, au caracter informativ și nu pot însoți produsul la comercializare, acestea neavând număr de înregistrare, și nici specificație din care să reiasă lotul și rezervorul, iar probele nu au fost prelevate de personalul laboratorului, situație în care nu se poate determina din care lot de producție provin probele analizate.

Totodată, s-a constatat că societatea nu are contract încheiat cu Laboratorul .X. SA - .X., iar prin adresa nr..X./X.02.2010, înregistrată la DJAOV .X. sub nr..X./26.02.2010, .X. .X. a comunicat că nu efectuează analize de laborator pentru produse petroliere pentru terți nefiind omologați în acest sens. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals prevăzute de art.X și X din Codul penal, fapt ce a făcut obiectul sesizării penale nr..X./01.03.2010 împotriva

administratorului societății soluționată prin scoaterea de sub urmărire penală conform Ordonanței Parchetului de pe lângă Judecătoria .X.-X., din data de 08.03.2011.

S-a constatat că la data de 21.08.2008 organele de control ale DJAOV .X. au prelevat probe din combustibilul produs în antrepozitul SC .X. .X. SRL denumit Combustibil S1 pentru focare industriale, fiind întocmit Procesul verbal de prelevare nr..X./21.08.2008, iar Laboratorul Central Vamal a analizat probele prelevate și **a stabilit că produsul este deșeu de ulei** cu încadrarea tarifară propusă 2710 99 00 conform Certificatului de analiză nr..X.-1, duplicat emis la data de 13.05.2011.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a obținut un produs energetic față de produsul în baza căruia s-a făcut încadrarea tarifară de către ANV – 2710 19 61 – pentru obținerea autorizației de antrepozit fiscal de producție drept combustibil pentru încălzire și pentru care se datorează accize în funcție de destinație, adică la nivelul aplicabil combustibilului pentru motorină, conform prevederilor art.176 alin.1 din Codul fiscal (pe anul 2006 fiind de 307,59 euro).

Astfel, în temeiul art.175 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.5 (1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, s-a calculat acciza pentru cantitatea de X kg combustibil livrat **în anul 2006** în sumă de X lei.

De asemenea, în temeiul art.175 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.5 alin.1, alin.2 și alin.4 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, s-a calculat acciza pentru cantitatea de X kg combustibil livrat **în anul 2007** în sumă de X lei și acciza pentru cantitatea de X kg combustibil livrat **în anul 2008** în sumă de X lei.

Având în vedere că antrepozitarul a achitat pentru cantitățile de combustibil livrate din antrepozit acciza la nivel de păcură se datorează bugetului de stat diferența de acciză până la nivel de motorină:

Pentru anul 2006 diferența de plată este de X lei (X lei – X lei);

Pentru anul 2007 diferența de plată este de X lei (X lei – X lei);

Pentru anul 2008 diferența de plată este de X lei (X lei – X lei).

Pentru aceste sume se datorează majorări de întârziere de la data ieșirii combustibilului din antrepozit până la data de 12.02.2010, astfel:

Pentru diferența de plată în sumă de X lei aferentă anului 2006 au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de X lei, la care se adaugă și majorările de întârziere în sumă de X lei pentru plățile efectuate în anul 2006.

Pentru diferența de plată în sumă de X lei aferentă anului 2007 au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de X lei, la care se adaugă și majorările de întârziere în sumă de X lei pentru plățile efectuate în anul 2007.

Pentru diferența de plată în sumă de X lei aferentă anului 2008 au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de X lei, la care se adaugă și majorările de întârziere în sumă de X lei pentru plățile efectuate în anul 2008.

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, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

-.X. lei -accize;

-.X. lei - majorări de întârziere aferente accizelor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investită să se pronunțe cu privire la accizele calculate în sarcina societății în condițiile în care la data ieșirii din antrepozit fiscal intervine exigibilitatea accizelor.

Perioada verificată: 2007.

În fapt, anul 2007 societatea a împrumutat X kg motorină de la SC .X. SRL în baza Contractelor de împrumut nr.X/09.01.2007 și nr.2/10.01.2007, aceasta fiind ulterior restituită conform avizelor nr.X/15.01.2007 (.X. kg), nr..X./17.01.2007 (.X. kg) nr..X./15.01.2007 (.X. kg), nr..X./08.02.2007 (.X. kg) și nr..X./14.02.2007 (.X. kg). Motorina restituită a fost achiziționată de societate în regim suspensiv, astfel organele de inspecție fiscală au calculat accize având în vedere că exigibilitatea accizelor intervine la data ieșirii/restituirii din antrepozitul autorizat.

Prin contestație societatea susține că legislația fiscală nu are prevederi cu privire la împrumutul supus accizelor astfel că i se aplică prevederile dreptului comun, respectiv art.1576 din Codul civil.

De asemenea, prin contestație se arată că prin stabilirea în sarcina societății a accizelor la cantitatea restituită ca urmare a împrumutului reprezintă dublă taxare a aceleiași cantități de produse energetice care a fost eliberată o singură dată pentru consum.

În drept, conform prevederilor art.162 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:

g) produse energetice;”

Potrivit prevederilor art.163 din același act normativ ;

“ În înțelesul prezentului titlu, se vor folosi următoarele definiții:

- a) produsele accizabile sunt produsele prevăzute la art.162;*
- b) producția de produse accizabile reprezintă orice operațiune prin care aceste produse sunt fabricate, procesate sau modificate sub orice formă;*

[...]

*c) **antrepozitul fiscal** este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu și de norme;*

[...]

*f) **regimul suspensiv** este regimul fiscal conform căruia plata accizelor este suspendată pe perioada producerii, transformării, deținerii și deplasării produselor;*

Totodată, conform prevederilor art.165 “*Exigibilitatea*” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.166 alin.1 lit.a) din același act normativ:

“(1) În înțelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv;”

Potrivit prevederilor art.192 alin.1 și 2 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.”

Și prevederilor art.193 din același act normativ:

“(1) Accizele sunt venituri la bugetul de stat. Termenul de plată a accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă.”

Totodată, conform prevederilor art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Prin derogare de la dispozițiile art.193, livrarea produselor energetice din antrepozitele fiscale se efectuează numai în momentul în care cumpărătorul prezintă documentul de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată. Cu ocazia depunerii declarației lunare de accize se vor regulariza eventualele diferențe dintre valoarea accizelor virate la bugetul de stat de către beneficiarii produselor, în numele antrepozitului fiscal, și valoarea accizelor aferente cantităților de produse energetice efectiv livrate de acesta, în decursul lunii precedente.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că accizele se datorează bugetului de stat pentru produsele energetice, fiind exigibile în momentul eliberării pentru consum. Eliberarea în consum reprezintă orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv.

Potrivit prevederilor legale **antrepozitarul autorizat** reprezintă persoana juridică autorizată de autoritatea fiscală competentă, în exercitarea activității acesteia, să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse accizabile într-un antrepozit fiscal, **antrepozitul fiscal** este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu și de norme.

Ca urmare, societatea are calitatea de antrepozit fiscal autorizat potrivit Autorizației de antrepozit fiscal nr..X./17.03.2006 înlocuită cu Autorizația de antrepozit fiscal nr.RO.X., valabilă de la data de 01.01.2007, pentru producerea de produse realizate din prelucrarea reziduurilor minerale, respectiv a produsului combustibil tip S1 pentru focare industriale.

Astfel, toate materiile prime intrate în antrepozitul fiscal pentru obținerea produsului petrolier pentru care a fost autorizat sunt în regim suspensiv, respectiv *“regimul fiscal conform căruia plata accizelor este suspendată pe perioada producerii, transformării, deținerii și deplasării produselor”*.

Ca urmare, orice intrare în antrepozitul fiscal este efectuată în regim suspensiv urmând ca la darea în consum a produsului finit să se perceapă accizele.

Susținerea contestatoarei conform căreia restituirea cantității de motorină de X kg, împrumutată de la SC .X. SRL în condiții de acciză plătită, nu poate avea semnificația juridică de ieșire a produselor accizabile din antrepozitul fiscal ci aceea de restituire a împrumutului, de aceeași calitate și aceeași cantitate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că acciza este exigibilă la eliberarea în consum, iar

eliberarea pentru consum reprezintă orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru accizele în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- X lei -accize;**
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,**

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța cu privire la obligațiile fiscale suplimentare calculate în sarcina societății în condițiile în care contestatoarea susține că deși a prezentat organelor de inspecție fiscală un Raport de expertiză tehnică acesta nu a fost analizat și nu s-a efectuat o analiză completă a rapoartelor de producție, precum și faptul că nu a avut posibilitatea contestării certificatului de analiză și nu s-a analizat destinația produsului finit conform actelor normative în vigoare pe perioada verificată.

Perioada verificată: 2006-2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în calitate de antrepozit fiscal, a fost autorizată pentru desfășurarea activității de „*Produse realizate pentru prelucrarea reziduurilor minerale*”, respectiv pentru obținerea produsului „*Combustibil tip S1 pentru focare industriale*” încadrat la

poziția tarifară NC 2710.19.61 în baza adreselor nr..X. și nr..X./04.01.2006 emise de Autoritatea Națională a Vămirilor.

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

Organele de inspecție fiscală au analizat rapoartele de producție, din care au rezultat următoarele:

Referitor la instalația de producție, organele de inspecție fiscală au constatat că antrepozitarul a declarat o capacitate de 20 tone/zi, iar din verificarea componentelor instalației de producție s-au constatat capacități ale rezervoarelor mai mari decât cele descrise în ST 1/2004, aducându-se modificări datelor inițiale în baza cărora a fost autorizat prin modificarea din data de 01.08.2007, fără a fi înștiințat organul fiscal competent și fără să rezulte care au fost elementele ce au determinat mărirea capacității de producție având în vedere că numărul rezervoarelor și al capacităților în care are loc procesul tehnologic nu au fost suplimentate.

Din analiza documentelor prezentate și a listelor de inventar a mijloacelor fixe organele de inspecție fiscală au constatat că data punerii în funcțiune a celor 13 bazine cu instalații a fost 02.10.2007, iar instalația de încălzire a fost executată doar pentru rezervoarele instalației de producție, notate cu 001, 002, 003, 004 în Planul de amplasament, existând astfel neconcordanțe în sensul că din rapoartele de producție aferente perioadei 14.04.2006 – 24.08.2007 materiile prime care intră în procesul de producție conform ST 1/2004 suferă un proces de încălzire dar instalația de încălzire a materiilor prime a fost finalizată doar la data de 24.08.2007, conform procesului verbal de recepție nr.1.

Referitor la materiile prime, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit ST 1/2004, acestea constau în deșeuri petroliere sau reziduuri petroliere, diluenți și soluții de neutralizare. Conform ST 1/2004 reziduurile petroliere reprezintă 75%, restul fiind substanțe chimice auxiliare – diluenți și soluții de neutralizare, iar pentru obținerea produsului finit trebuie parcurse mai multe etape tehnologice prin transferul reziduurilor dintr-un malaxor orizontal într-o cuvă de amestec, loc în care se realizează încălzirea și amestecul reziduurilor decantate cu substanțele chimice auxiliare pentru obținerea produsului finit urmat de transferul produsului finit în rezervoare de stocare.

Din totalul de 695 rapoarte de producție analizate organele de inspecție fiscală au constatat că la niciunul nu s-a utilizat 75% reziduuri petroliere rezultând un procent cuprins între 5% și 15%, nefiind astfel respectată rețeta de fabricație la obținerea combustibilului tip S1 pentru focare industriale.

Referitor la procesul tehnologic, din analiza rapoartelor de producție organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate etapele procesului tehnologic, în sensul că în repetate rânduri au fost excluse unele etape ale procesului de fabricație descris în ST 1/2004, dar utilizându-se aceleași materii prime ca și în cazurile în care au fost respectate etapele fluxului tehnologic, fiind eliminate etapele de încălzire, decantare și transfer al materiei prime dintr-o cuvă în alta, amestecul cu materia de adaos și agitarea prin barbotare, întregul proces având loc într-un singur rezervor doar prin amestecul uleiurilor minerale urmat de transferul produsului rezultat în rezervoarele de produs finit.

Etapele de procesare s-au desfășurat în rezervoarele pentru depozitarea materiilor prime și nu în rezervoarele destinate producției, respectiv malaxorul orizontal și cuva de amestec, contrar celor prevăzute în ST 1/2004, astfel că au fost utilizate aceleași tipuri de materii prime, dar procesul tehnologic este diferit în sensul că în unele situații amestecul de uleiuri a fost încălzit, iar în alte situații nu a fost parcursă această etapă.

De asemenea, s-a constatat că în perioada verificată din cele 695 de rapoarte de producție a rezultat că toate au înregistrat un randament de 100% contrar celor înscrise în ST 1/2004 unde este prevăzut și procesul de decantare ca etapă a fluxului tehnologic, în condițiile în care din documentele analizate nu rezultă că ar fi existat material decantat provenit în urma proceselor de producție. Totodată, s-a constatat că nu există documente care să ateste punerea în funcțiune a instalației de procesare la parametrii declarați pentru a putea stabili capacitatea de producție reală și pentru obținerea produsului Combustibil S1 pentru focare industriale societatea nu a prezentat certificate eliberate de laboratoarele atestate din care să rezulte caracteristicile și condițiile tehnice de calitate ale produsului obținut, obligație prevăzută la pct.3 din ST 1/2004, precum și la cap.III pct.2 din Autorizația de mediu nr..X./29.09.2006 și cap.III pct.2 din Autorizația de mediu nr..X./30.10.2007, societatea neraportând la APM .X. datele de verificare a Combustibilului S1 pentru focare industriale.

În ceea ce privește rapoartele de încercări emise de Laboratorul .X. SA - .X. utilizate de societate ca bază a declarațiilor de conformitate aferente fiecărei lucrări de produs finit organele de inspecție fiscală au constatat că buletinele de analiză emise au caracter informativ și nu pot însoți produsul la comercializare, acestea neavând număr de înregistrare, și nici specificație din care să reiasă lotul și rezervorul, iar probele nu au fost prelevate de personalul laboratorului, situație în care nu se poate determina din care lot de producție provin probele analizate, .X. .X. nefiind omologat să efectueze analize de laborator pentru produse petroliere pentru terți, aspect ce a făcut obiectul sesizării nr..X./01.03.2010 împotriva administratorului societății soluționată prin scoaterea de sub urmărire penală conform Ordonanței Parchetului de pe lângă Judecătoria .X.-.X., din data de 08.03.2011.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 21.08.2008 organele de control ale DJAOV .X. au prelevat probe din combustibilul produs în antrepozitul SC .X. .X. SRL denumit Combustibil S1 pentru focare industriale, fiind întocmit Proceul verbal de prelevare nr..X./21.08.2008, iar Laboratorul Central Vamal a analizat probele prelevate și **a stabilit că produsul este deșeu de ulei** cu încadrarea tarifară propusă 2710 99 00 conform Certificatului de analiză nr..X.-1, duplicat emis la data de 13.05.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a obținut un produs energetic față de produsul în baza căruia s-a făcut reîncadrarea tarifară de către ANV – 2710 19 61 – pentru obținerea autorizației de antrepozit fiscal de producție drept combustibil pentru încălzire și **pentru care se datorează accize în funcție de destinație, adică la nivelul aplicabil combustibilului pentru motorină**, fiind calculată diferență de acciză **în anul 2006** în sumă de X lei, **în anul 2007** în sumă de X lei și **în anul 2008** în sumă de X lei, precum și majorări de întârziere aferente.

Prin contestație, societatea susține următoarele:

- deși a prezentat din proprie inițiativă un Raport de expertiză tehnică care clarifică o serie de noțiuni tehnice acesta a fost ignorat de organele de inspecție fiscală;

- organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză completă a rapoartelor de producție care demonstrează respectarea etapelor fluxului tehnologic;

- nu a luat cunoștință de conținutul Certificatului de analiză nr..X.-X/17.09.2009 pentru a contesta rezultatele acestuia, decât după 3 ani când i s-a transmis un duplicat;

- organele de inspecție fiscală au ignorat prevederea din teza finală a art.175 alin.4 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la faptul că nivelul accizei se va fixa în funcție de destinația produsului finit.

În drept, conform prevederilor art.175 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

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

d) produsele cu codul NC 2710;”

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

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.175 alin.1, 3 și 4 din același act normativ, potrivit cărora:

“(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.**”*

Conform prevederilor pct.5(1) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, în vigoare pe anul 2006:

“5. (1) Pentru uleiurile minerale, altele decât cele de la art.175 alin. (2) din Codul fiscal, destinate a fi utilizate, puse în vânzare sau utilizate drept combustibil, se datorează bugetului de stat o acciză la nivelul accizei datorate pentru motorină.”

Și ale pct.5(1) lit.b), pct.5(2) și pct.5(4) din HG nr.44/23004 privind Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

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

b) produsele sunt puse în vânzare 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.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în cazul produselor energetice destinate a fi puse în vânzare sau utilizate pentru încălzire sau drept combustibil, se datorează acciză la nivelul accizei datorate pentru motorină.

Din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată reiese că organele de inspecție fiscală au analizat procesul de obținere a produsului finit "*Combustibil S1 pentru focare industriale*" pentru care societatea în calitate de antrepozit fiscal a fost autorizată, respectiv instalația de producție, materiile prime utilizate și etapele procesului tehnologic.

În ceea ce privește instalația de producție s-a constatat că nu a fost înștiințat organul fiscal competent cu privire la mărirea capacității de producție, data punerii în funcțiune a celor 13 bazine cu instalații fiind 02.10.2007, iar instalația de încălzire a fost executată doar pentru rezervoarele instalației de producție, notate cu 001, 002, 003, 004 în Planul de amplasament.

Referitor la materiile prime utilizate s-a constatat că nu a fost respectată Specificația Tehnică ST 1/2004 în sensul că niciunul din rapoartele de producție analizate nu prezintă utilizarea de reziduuri petroliere în procent de 75% nefiind astfel respectată rețeta de fabricație pentru obținerea produsului finit, iar referitor la etapele de procesare s-a constatat că deși au fost utilizate aceleași tipuri de materii prime procesul tehnologic este diferit în sensul că în unele situații nu s-au parcurs toate etapele de fabricație.

Față de aceste constatări societatea prezintă argumente în sensul că instalația de încălzire, funcțională din anul 2006, a fost deținută în baza Contractului de închiriere nr.X/2006, document care face parte din dosarul de autorizare, iar instalația a fost extinsă în perioada 2006 – 2007 împreună cu întregul complex de instalații necesar măririi capacității de producție a căror recepție finală a avut loc la data de 24.08.2007, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.10.2011 se precizează că „*operatorul economic nu a putut pune la dispoziția echipei de control aceste documente [...]*”, respectiv procese verbale de punere în funcțiune a instalației sau a documentelor privind omologarea acesteia, fără a exista constatări cu privire la contractul de închiriere menționat.

În ceea ce privește materiile prime și respectarea rețetei de fabricație contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au făcut confuzie între termenul de „reziduuri petroliere” și termenul de „deșeuri petroliere” și deși a prezentat din proprie inițiativă un Raport de expertiză tehnică care clarifică terminologia din domeniul prelucrării țițeiului acest document a fost ignorat de organele de inspecție fiscală. Contestatoarea explică faptul că procentul de **aproximativ 75% reziduuri petroliere** prevăzut în Specificația Tehnică ST X/2004 este format din distilate grele de DA (distilare atmosferică) și de DV (distilare în vid) care reprezintă diferite sortimente de păcură, fapt confirmat de Autorizația de mediu nr..X./29.09.2006 care menționează acest aspect. De asemenea, susține că lista de deșeuri la care se face referire în raportul de inspecție fiscală nu poate cuprinde produsele sub denumirea de „păcură” care reprezintă un reziduu petrolier obținut de la distilarea țițeiului și care poate fi utilizat ca atare. Astfel, contestatoarea susține că nefiind analizat Raportul de expertiză tehnică prezentat care definește materiile prime utilizate în terminologia din industria de prelucrare a țițeiului, denumirea materiilor prime a fost interpretată eronat de către organele de inspecție fiscală. Ca urmare, societatea susține că în toate rapoartele de producție analizate de organele de inspecție fiscală au fost respectate proporțiile prevăzute în ST 1/2004 de **aproximativ 75% și prezintă la contestație Situația Rapoartelor de producție pe perioada 2006 – 2008.**

Din compararea, cu titlu exemplificativ, a Raportului de producție nr.X/14.04.2006 prezentat la contestație cu același raport de producție prezentat în anexa la raportul de inspecție fiscală reiese că acestea prezintă aceleași materii prime, în aceleași cantități, însă diferă procentele pentru reziduuri petroliere, de 17% „ulei uz decantat” acceptat de organele de inspecție fiscală, față de 59% stabilit de societate. De menționat este că una din materiile prime utilizate este „light fuel oil” în procent de 42% ce nu a fost considerat reziduu petrolier de către organele de inspecție fiscală în timp ce societatea l-a considerat ca fiind reziduu petrolier alături de „ulei uz decantat”.

Referitor la Raportul de expertiză tehnică, organul de soluționare reține că la cap.IV „Alte constatări” din Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.10.2011, la pag.19, organele de inspecție fiscală menționează ”SC .X. SRL a depus din proprie inițiativă Raportul de expertiză tehnică, înregistrat la DJAOV .X. la nr..X./12.09.2011, care nu a adus elemente noi față de cele constatate în timpul controlului”, fără alte precizări referitoare la acest document.

De asemenea, se reține că la dosarul cauzei sunt anexate 33 rapoarte de producție din care o parte se regăsesc menționate în raportul de inspecție fiscală, de exemplu: rapoartele de producție nr.X/11.10.2006, nr.X/2007, nr.X/2008, însă o parte din rapoartele de producție prezentate nu se regăsesc menționate ca fiind analizate de organele de inspecție fiscală, de

exemplu: nr.X/2007, nr.X/2007, nr.X/2008, nr.X/2008. De asemenea, la aceste 33 rapoarte de producție prezentate în dosarul cauzei sunt anexate documente, respectiv fișa cu etapele de procesare, fișa de lucru, fișa pompare, diagrama de lucru, bonuri de consum, despre care nu există constatări în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În ceea ce privește etapele procesului tehnologic, contestatoarea aduce argumente în sensul că nu au fost analizate toate rapoartele de producție, iar constatările privind nerespectarea etapelor de încălzire prin barbotare, decantarea și transfer al materiilor prime *„sunt desprinse din 5 rapoarte de producție din anul 2007 și pe care le generalizează pentru întreaga activitate a anilor 2006, 2007 și 2008”*, precum și faptul că s-a exemplificat doar raportul de producție nr..X./2007 *„fără a cunoaște determinările fizico-chimice punctuale ale materiilor prime utilizate în acel lot de producție”*.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că argumentele contestatoarei sunt de natură tehnică și se referă strict la constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, asupra cărora organul de soluționare a contestației nu este în măsură să se pronunțe.

Potrivit prevederilor art.213 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

atât timp cât societatea prezintă documente suplimentare la contestație sau susține că deși au fost prezentate la inspecția fiscală acestea nu au fost analizate se reține ca necesară analizarea/reanalizarea acestora.

De asemenea, se reține că societatea prezintă argumente de natură să combată concluzia din Certificatul de analiză nr..X.-1/17.09.2009 emis de Laboratorul Central Vamal, ca urmare a prelevării de probe din data de 21.08.2008, de către organele vamale. Argumentele prezentate în contestație constau în faptul că 5 determinări analitice caracterizează un combustibil pentru focare industriale și corespund cu valorile din ST 1/2004 și doar a-6-a determinare nu corespunde ST 1/2004, iar a-7-a determinare nu a putut fi efectuată pe motiv că produsul spumează, astfel că, lipsește cel mai important element pentru încadrarea tarifară a produselor petroliere grele.

Plecând de la acest aspect contestatoarea contestă și modul de prelevare a probelor susținând că aceasta ar fi cauza pentru care a-6-a determinare nu corespunde ST 1/2004.

Toate aceste argumente se referă la nerespectarea prevederilor Ordinului ANV nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, modificat prin Ordinul ANV nr.356/2008.

Față de cele prezentate mai sus organul de soluționare a contestației reține că argumentele prezentate de societate cu privire la Certificatul de analiză nr.X-1/17.09.2009, în sensul că au fost încălcate prevederile art.5 alin.2 și art.7 alin.1 și 2 din Ordinul ANV nr.356/2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, referitoare la modul de prelevare a probelor și la faptul că nu a fost analizată decât o singură probă, au caracterul unei contestații îndreptată împotriva acestui document.

De altfel, acest aspect este menționat și prin contestația formulată , respectiv că **“societatea nu a luat la cunoștință de conținutul Certificatului de analize nr..X.-21 din 17.09.2009 pentru a putea contesta rezultatele decât după 3 ani când i s-a transmis un duplicat al acestui certificat de către DJAOV .X.”** invocând nerespectarea prevederilor art.16 alin.1 și 2, ale art.17 alin.3 și ale art.18 alin.1 din Ordinul ANV nr.356/2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor.

Față de aceste argumente organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța având în vedere că Certificatul de analiză nr..X.-X/17.09.2009, transmis societății, în duplicat, la data de 21.06.2011, nu reprezintă act administrativ fiscal de natura celor prevăzute la art.209 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai

mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.”

Ca urmare, având în vedere că Certificatul de analiză nr..X.-X/17.09.2009, transmis societății, în duplicat, la data de **21.06.2011**, reprezintă documentul în baza căruia s-a efectuat reîncadrarea tarifară care a generat diferențe de accize de plată către bugetul statului se impune ca necesar analizarea argumentelor contestatoarei cu privire la respectarea normelor legislative mai sus invocate.

Totodată, prin contestație se aduc argumente în sensul că organele de inspecție fiscală au „*ignorat și prevederea din teza finală a art.175 alin.4 din Codul fiscal, (fost alineat 3 cu același conținut în forma Codului Fiscal aplicabilă anului 2006) conform căreia „Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent”* întrucât produsul a fost destinat pentru încălzire la consumatori industriali, dovedit conform facturilor și avizelor întocmite către clienți și verificate de organele de inspecție fiscală.

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține că prin raportul de inspecție fiscală există constatări doar cu privire la clienții societății și cantitățile livrate.

Potrivit prevederilor art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

De asemenea, potrivit art.7 alin.2 din același act normativ *”Organul fiscal este îndreptatit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoareale fiecarui caz”*,

iar conform art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal.”*

În baza normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptat să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

În aceste condiții, se impune analizarea/reanalizarea Raportului de expertiză tehnică în vederea stabilirii dacă acesta clarifică termenii de *„reziduuri petroliere”* și *„deșeuri petroliere”* și pe cale de consecință stabilirea materiilor prime prezentate în rapoartele de producție și a procentelor acestora, respectiv dacă se încadrează în procentul de *„aproximativ 75%”* din ST 1/2004, precum și a celorlalte aspecte tehnice referitoare la instalația de producție și la etapele de fabricare a produsului finit *„Combustibil S1 pentru facorae industriale”*.

De asemenea, se impune analizarea și clarificarea tuturor aspectelor invocate de contestatoare privind Certificatul de analiză nr..X.-X/17.09.2009 și respectarea prevederilor Ordinului ANV nr.356/2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor.

În funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili tratamentul fiscal al accizelor conform prevederilor legale în vigoare avându-se în vedere și argumentul contestatoarei referitor la destinația produsului finit prevăzută de art.175 alin.3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006, respectiv ale art.175 alin.4 din același act normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007.

Potrivit celor precizate în considerentele prezentei decizii, conform prevederilor art.213 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”*, potrivit cărora organul de soluționare are obligația să răspundă contestatoarei la toate argumentele invocate și în baza prevederilor art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, care precizează: *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de X lei reprezentând diferență de accize stabilită suplimentar.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”* se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente accizelor.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./X..01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru suma de X lei**, reprezentând:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze cauza, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./X..10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru suma de X lei**, reprezentând:

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

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

X

DIRECTOR GENERAL