



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. X din XX.2010

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC X SRL din C, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X/...2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea cu adresa nr. X/XX.2010, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, înregistrată la aceasta sub nr. X/...2010.

Contestația are ca obiect suma de **X lei**, stabilită prin decizia de impunere nr. X din XX.2010, precum și raportul de inspecție fiscală cu același număr și dată întocmit de DJAOV Valcea, reprezentând :

- X lei accize produse energetice ;
- X lei majorări de întârziere aferente.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC X SRL. Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele :

A. Petenta contestă Decizia de impunere nr.X/XX.2010 și raportul de inspecție fiscală întocmit la aceeași dată, motivând următoarele :

1. Petenta susține ca prin reverificarea efectuată s-au încălcat dispozițiile art.216 alin.3 din Codul de procedură fiscală intrucit nu s-a ținut seama de considerentele avute în vedere în decizia de soluționare X/...2010, organele de control pornind "ab initio" de la prejudecata abuzivă ca agentul economic controlat trebuia să determine și să înregistreze în contabilitate accize, deși acesta nu era autorizat ca antrepozit fiscal ci numai ca " utilizator final ".

Petenta arată astfel ca în conformitate cu considerentele reținute în decizia X/XX.2010, fila14 alin. 4-6, achiziționarea produselor energetice de către aceasta s-a efectuat exclusiv în baza autorizațiilor de utilizator final, obținute de la organele fiscale, în temeiul art.175 ind.4 alin.1 pct.2 lit a din Codul Fiscal, potrivit căruia sunt exceptate

de la plata accizelor produsele energetice utilizate in alte scopuri decit in calitate de combustibil pentru motor sau combustibili pentru incalzire.

Conform normelor metodologice de aplicare a acestui articol, respectiv pct.5 ind.1.3, operatorii care achizitioneaza produse energetice in vederea utilizarii prevazute la art.175 ind.4 alin.1 pct.2 lit a din Codul Fiscal (in alte scopuri decit in calitate de combustibil pentru motor sau combustibili pentru incalzire) pot desfasura aceste operatiuni pe baza unei autorizatii de utilizator final eliberata de autoritatea fiscala teritoriala, in care se inscrie cantitatea totala de produse accizabile care se pot achizitiona in baza acesteia, ori pe baza unei declaratii pe propria raspundere, privind scopul in care urmeaza sa fie achizitionate produsele respective.

Potrivit actelor de control atacate s-a constatat ca: circulatia marfurilor s-a efectuat in baza autorizatiilor de utilizator final emise de DGFP Valcea, ca nu au fost depasite sortimental cantitatile de materii prime inscise in autorizatiile de utilizator final fata de cantitatile aprovizionate efectiv care au fost inregistrate in contabilitate, intreaga cantitate de produse energetice aprovizionata a fost utilizata in scopul declarat, adica la fabricarea diluantilor .

Urmare constatarilor efectuate nu s-a tras concluzia si nu s-a constatat ca SC X SRL ar fi utilizat, fie si partial, vreo cantitate de produse energetice in scop de combustibil pentru motor ori pentru incalzire.

Totodata nu s-a constatat nici la alti agenti economici, beneficiari ai produselor energetice livrate de SC X SRL ca ar fi schimbat scopul utilizarii acestora, respectiv ca le-ar fi folosit ca si combustibil de motor ori pentru incalzire (conform controlului incrucisat efectuat de GF la beneficiarii SC X SRL) .

Petenta sustine ca pentru a beneficia de exceptarea de la plata accizelor in conditiile art. 175 ind.4 alin.1 pct.2 lit a din Codul Fiscal, era suficient ca organul de control sa constate respectarea scopului utilizarii produselor energetice, respectiv alte destinatii decit combustibilul pentru motor sau pentru incalzire la SC X SRL.

Petenta reitereaza faptul ca organele de control cu ocazia refacerii controlului, nu au descoperit nici la beneficiarii SC X SRL imprejurari in care produsele energetice achizitionate sa fi fost utilizate in calitate de combustibil pentru motor sau incalzire, pentru a se constata incetarea exceptiei prevazute de lege cu consecinta calcularii si platii accizei.

De asemenea, organele de control au constatat implicit respectarea de catre contribuabil a prevederilor privind conditiile de comercializare prevazute de art.240 din codul fiscal, in sensul ca SC X SRL, in calitate de utilizator final a utilizat exclusiv in scop industrial uleiurile minerale.

Respectindu-se scopul industrial si neutilizind produsele energetice ca si combustibil de motor sau pentru incalzire, produsele finite realizate, in opinia contestatoarei, sunt produse care beneficiaza de aceleasi prevederi ale art.175 ind.4 alin.1 pct.2 lit a din Codul Fiscal, care se livreaza beneficiarilor fara a se datora accize, iar beneficiarii la rindul lor nu vor datora accize daca nu utilizeaza produsele respective in scopul de combustibil de motor sau pentru incalzire .

In ceea ce priveste rezultatul comunicat de laboratorul vamal central petenta arata ca acesta nu are relevanta, deoarece acesta nu este abilitat prin lege sa faca incadrari tarifare, pe de-o parte, iar pe de alta parte, acest laborator nu este acreditat inca de organele de specialitate (RENAR) .

Mai mult decit atat, produsele finite realizate de utilizatorii finali nu trebuie incadrate tarifar, daca sunt folosite in alte scopuri decit pentru combustibil de motor sau de incalzire, fapt ce rezulta si din economia textului OG 1618/04.12.2008 .

Petenta sustine astfel, ca in conformitate cu prevederile codului fiscal, incadrarea tarifara a produselor finite era necesara numai in cazurile in care se viza obtinerea autorizatiei de antrepozit fiscal si se utiliza in vederea stabilirii nivelului accizei pentru fiecare produs accizabil.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca SC X SRL, a fabricat produse energetice cu clasificatii tarifare, respectiv produse energetice accizate in afara antrepozitului fiscal, deci a functionat ca un antrepozit fiscal, aplicind art.178 alin.4 si calculind acciza prevazuta la art.176 si anexa1 din Codul fiscal, in mod nelegal.

Petenta arata ca organul de control nu a vrut sa observe ca in Romania, conform Codului fiscal pot circula legal si produse in regim de scutire de accize, sediul materiei in ceea ce priveste regimul juridic al acestora fiind art. 175 ind.4 alin.1 pct.2 lit a din Codul Fiscal.

2) Petenta sustine ca inspectorii fiscal au incalcat dispozitiile art.216 alin.3 C. proc. fiscala , din considerentele deciziilor de solutionare rezultind ca in mod nejustificat acestia au extins rezultatul analizei efectuate de Laboratorul Vamal Central in baza unor probe prelevate in luna aprilie 2008, pentru intreaga productie realizata de SC X SRL in perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, masura ce contravine disp art.17 alin.1 din Ordinul 356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului Pres ANAF 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea Laboratorului Vamal Central.

3) Inspectorii fiscali au incalcat art.216 alin 3 C. proc.fiscala si cu privire la lipsa de x litri uleiuri minerale, despre care sustin pe de o parte ca diferenta rezulta intre documentele fiscale si notele de intrare/receptie, iar pe de alta parte ca intreaga cantitate de materie prima cu care s-a aprovizionat SC XX SRL se regaseste in produsul finit si a fost utilizata in productie.

De asemenea, inspectorii fiscali nu au tinut cont de concluziile raportului de expertiza tehnica efectuat in faza de cercetare penala si nici de Rezolutia de scoatere de sub urnarire penala a administratorului M. Ion, concluzioneaza ca se justifica din punct de vedere tehnic diferenta de X l coroborat cu faptul ca nu au fost identificate persoane fizice sau juridice care sa fi achizitionat de la SC XX SRL, diluant fara documente legale .

4) Inspectorii fiscali au facut abstractie de Rezolutia de scoatere de sub urnarire penala a administratorului M. Ion desi in conditiile in care nu a fost atacata aceasta a intrat in putere de lucru judecat, conform art.22 alin (1) Cod procedura penala.

Concluzionind, petenta arata ca organul jurisdictional trebuia sa ia act de concluziile instantei penale sa admita contestatia formulata de SC XX SRL, sa anuleze actele administrative contestate, fara ca sa dispuna efectuarea unei noi inspectii fiscale, deoarece problemele de drept supuse atentiei prin contestatia administrativa formulata au fost dezlegate in cursul cercetarii penale.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC X SRL are sediul în comuna C, jud.Vâlcea este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38//.../1993, are cod fiscal RO... si este reprezentata de administratorul si asociatul unic M. Ion.

SC X SRL C..., a facut obiectul unei inspectii fiscale privind modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor pe perioada 01.01.- 30.06.2008 efectuata de DJAOV Valcea in temeiul : Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale HGR 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, precum si a solutiei pronuntate de DGFP Valcea prin Decizia nr.X/.....2010, constatindu-se urmatoarele :

Societatea fabrica un produs intitulat Diluant D5/11N utilizand ca materii prime Rompetrol SE XXX, Rompetrol SE XXXX, Rompetrol SE XXXX si alti solventi, conform retetei de fabricatie proprii.

Societatea a achizitionat de la SC ROMPETROL SA Constanta - Rafinaria SA Constanta - antrepozit fiscal de productie Rafinaria Vega Ploiesti materiile prime susmentionate in baza autorizatiilor de utilizator final nr. ROX din2007 valabila pina la data de ...2008 si nr. ROX din2008, valabila pina la data de ...2009 care a permis achizitionarea , in regim de scutire de la plata accizelor in scopul prevazut de Codul fiscal la art. 175 ^ 4 alin (1) pct.2 lit.a materiilor prime necesare producerii diluantului D5/11N .

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

Produsul obtinut de SC XX SRL denumit Diluant D5/11N, nu a fost fabricat conform retetarului depus la documentatia de autorizare, ca urmare a utilizarii produselor energetice in proportii diferite fata de cele declarate prin retetar, aceasta utilizand in procesul de productie toata cantitatea de uleiuri minerale aprovizionate in perioada 01.01.2008-30.06.2008, adica X tone, conform facturilor de aprovizionare.

De asemenea echipa de inspectie fiscala a constatat ca la diferenta de X litri uleiuri minerale din conversie, intre documentele de aprovizionare (factura si DAI - documente administrative de insotire) si notele de intrare-receptie intocmite de SC X SRL stabilita initial, se adauga X litri pierderi tehnologice aferente procesului de productie, ceea ce reprezinta o pierdere efectiva de 6,52 % raportata la cantitatea totala de produs energetic achizitionata de X litri.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca pierderea de produse energetice nu a fost inregistrata in contabilitate in mod distinct si nu s-au regasit procese verbale care sa justifice pierderile inregistrate, asa cum precizeaza la pct.16 lit (a,b,c) din HG44/2004 de aprobarea NM de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare pentru aplicarea prevederilor art.192 alin.4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a evidentiat pierderile de produse energetice si materiale auxiliare, din punct de vedere cantitativ prin NIR-uri si rapoarte de productie aferente, insa din punct de vedere valoric, conform evidentei contabile realizate s-a constatat ca nu au fost evidentiate distinct pierderile rezultate din activitatea desfasurata. Astfel pierderile au fost incluse in cheltuielile aferente productiei, fara a fi inregistrate diferente valorice care sa reprezinte pierderile cantitative inregistrate si mentionate mai sus si fara a fi inregistrate distinct in conturi aferente cheltuielilor extraordinare.

In data de XX.2008 au fost prelevate probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, *din recipientii expusi spre comercializare*, in conformitate cu prevederile Ordinului 9256/2006 al vicepresedintelui ANAF, pentru aprobarea Normelor privind functionarea laboratorului vamal central si modalitatea de efectuare a analizelor, modificat prin Ordinul nr. 356/2008.

Din analizele de laborator efectuate asupra "probelor prelevate" organele de inspectie fiscala sustin ca s-a demonstrat ca produsul fabricat este altul decit diluant, asa cum se desprinde si din concluziile laboratorului : "Proba reprezinta o benzina speciala, alta decat White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27.

Organele de inspectie fiscala precizeaza totodata ca, laboratorul a propus mai multe variante de clasificari tarifare, din care au apreciat ca produsul finit obtinut de

societate in perioada verificata, reprezinta un amestec de hidrocarburi (uleiuri minerale tip Rompetrol) clasificate din punct de vedere tarifar la pozitia NC: 27.10.11.25, produs care se supune prevederilor art.175 alin 2 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, clasificare tarifara sustinuta de ANV-Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal prin scrisoarea nr. 49841/TFN /23.09.2010.

Organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea incrucisata a clientilor SC XX SRL, in vederea stabilirii destinatiei finale a produsului obtinut de catre aceasta, respectiv la : SC M.C. SRL, Drgasani, I.I A.L., Amarasti, SC MNN SRL Rm. Valcea, punct de lucru B., SC R. SRL Rm. Valcea, SC R.G. SRL , Rm. Valcea, fara a preciza daca s-au constatat sau nu deficiente.

In concluzie, acestea au stabilit ca produsele energetice nu puteau fi produse si/sau detinute in alta parte decit in incinta unui antrepozit fiscal de productie si nu puteau fi deplasate decit dupa efectuarea platii accizei sau in regim suspensiv, cu document administrativ de insotire, operatorul economic incalcind astfel prevederile Titlului VII din Legea 571/2003 art.168 alin (1) si (2), art. 178 , nedetinand autorizatie de antrepozit fiscal de productie a produselor accizabile.

Asadar, acestea au apreciat ca SC XX SRL a produs uleiuri minerale si le-a comercializat, rezultind ca aceasta a functionat ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale, fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare si cu incalcarea prevederilor art.239 alin (1) si art. 240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ale pct. 7 alin. (1) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004, date in aplicarea art. 240 din acesta potrivit carora " utilizatorii finali care achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile in baza autorizatiei de utilizator final si care schimba ulterior destinatia initiala a produselor devin platitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb ".

Urmare nerespectarii prevederilor legale, anterior mentionate s-a constatat ca SC XX SRL nu a calculat, nu a inregistrat in evidenta contabila, nu a declarat si nu a virat catre bugetul de stat accize la nivelul celor aferente benzinei cu plumb conform art.176 si anexei nr.1 din Codul Fiscal, in suma totala de **XX lei**, *calculata la o cantitate de XX tone*. Pentru diferenta astfel stabilita, s-au calculat majorari de intarziere in suma de **XX lei**, pe perioada 08.01.2008 - 15.07.2008 conform art. 119 alin (1) si art. 120 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totala de **XX lei** reprezentând accize in suma de X lei și accesorii aferente in suma de X lei stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul DJAOV Valcea este legal datorată de **SC XX SRL** .

1. Referitor la accizele stabilite suplimentar in suma de XX lei

Cauza supusă soluționării este dacă accizele in suma de X lei sunt legal datorate de SC XX SRL, in conditiile in care la stabilirea acestora Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Valcea nu a tinut cont de solutia pronunata de instanta penala ramasa definitiva si de rezultatele verificarilor incrucisate efectuate.

În fapt, La data de **X.2008** DJAOV Valcea a intocmit Decizia nr. XX /X.2008 si Raportul de inspectie fiscala nr.X/X.2008 prin care a constatat ca SC XX SRL, a obtinut un produs accizabil pe care ulterior l-a comercializat, comportandu-se ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea de produse accizabile in intelesul Titlului VII - Accize din Codul Fiscal, fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare.

S-a stabilit astfel in sarcina sa o acciza datorata in suma de **XX lei**, in conformitate cu art.192 alin. (6) si art. 240 alin (1) din Codul fiscal coroborat cu disp. pct.7 (1) si pct.17 (3) din normele metodologice de aplicare ale acestuia aprobate de HGR 44/2004, afereanta **intregii cantitati tranzactionate, pentru care contribuabilul a emis facturi si avize de insotire marfa** de X litri (inclusiv stocul de la 31.12.2007) si X litri diferenta in minus receptionata de operatorul economic (in total **X litri**).

Prin decizia nr.XX/....2008 actul administrativ fiscal a fost desfiintat, dispunandu-se refacerea acestuia avind in vedere urmatoarele considerente :

- temeiul de drept nu corespunde motivelor de fapt deoarece calificarea drept antrepozit fiscal efectuata de organele vamale nu a fost insuficient argumentata intrucit *nu s-a demonstrat schimbarea destinatiei produsului si utilizarea drept combustibil pentru masini a acestuia;*

- *baza impozabila avuta in vedere este eronata* deoarece aceasta a constat in livrarile de diluant ale petentei din perioada 01.01-30.06.2008, inclusiv stocul la 31.12.2007, *ce facuse obiectul altei verificari ;*

- *procedeul de prelevare al probelor a fost eronat iar concluziile Laboratorului vamal central urmare analizei efectuate au fost interpretate de organele de control si extinse la intreaga cantitate de diluant livrata de petenta in perioada 01.01 - 30.06.2008*

La data de **X.2008** DJAOV Valcea au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. X prin care au efectuat aceleasi constatari stabilind ca SC XX SRL avea obligatia calcularii, declararii si virarii catre bugetul general consolidat a accizelor in suma de X lei, conform art.168 alin 1; art.175 alin.2 lit c; art.178 alin (1); art. 239 alin (1) si art.240 alin (1) din Codul fiscal coroborat cu pct. 7 alin (1) si alin (3) din normele metodologice de aplicare ale acestuia aprobate de HGR 44/2004 afereanta **productiei obtinute in perioada 03.01.2008 - 28.06.2008**, conform rapoartelor de productie de **X litri**, neincluzind stocul la 31.12.2007, emitand in acest sens Decizia de impunere nr.X/....2008.

Cum la data de2008, DJAOV Valcea a inaintat actele administrative fiscale Parchetului de pe langa Judecatoria Dragasani considerand ca fapta ar putea intruni elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art.9 alin.1 lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, iar acestea au fost contestate la data de 07.01.2009, prin Decizia nr.X/....2009 DGFP Valcea s-a pronuntat suspendand solutionarea, ***intrucat intre stabilirea obligatiilor bugetare contestate si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depindea solutionarea cauzei pe cale administrativa.***

Urmare solutiei pronuntate de Parchetul de pe langa Judecatoria Dragasani in dosarul X/P/2008, din X.2010 privind scoaterea de sub urmarire penala a d-lui M. Ion, in calitate de administrator al SC XX SRL C., DGFP Valcea a reluat procedura administrativa si a solutionat pe fond cauza emitind in acest sens Decizia nr. X /....2010 prin care s-a dispus desfiintarea actului administrativ fiscal contestat pentru suma de **X lei din care : X lei accize si X lei majorari de intirziere**, urmind ca organele de control sa reanalizeze legalitatea sumelor datorate de SC XX SRL, C... avind in vedere :

- Rezolutia din ...2010 a Parchetului de pe langa Judecatoria Dragasani, ce s-a pronuntat in dosarul penal X/2008, in sensul scoaterii de sub urmarire penala a d-lui Munteanu Ion in calitate de administrator al SC XX SRL, solutie ramasa definitiva prin neatacarea ei de catre DJAOV Valcea;

- Verificarea de catre DJAOV Valcea a clientilor SC XX SRL astfel incit sa rezulte o eventuala schimbare a destinatiei finale a produsului Diluant D5/11N, respectiv daca acesta a fost vindut pentru a fi utilizat drept combustibil pentru motor:

- Extinderea rezultatului probei din certificatul de analiza al Laboratorului Vamal Central la partida de marfa din care a fost prelevata, conform procedurii, in conditiile dispozitiilor Art. 175⁴ alin (2) pct.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin decizia de impunere nr. X/XX.2010 si raportul de inspectie fiscala nr. **X/XX.2010**, ce face obiectul cauzei deduse judecatii, fata de cele consemnate cu ocazia verificarilor anterioare din anul 2008, DJAOV Valcea mentioneaza ca a procedat la verificarea incrucisata a clientilor SC XX SRL si a solicitat un punct de vedere ANV - Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal, ajungindu-se la aceiasi concluzie si anume :

SC XX SRL a produs uleiuri minerale si le-a comercializat, rezultind ca aceasta a functionat ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale, fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare si cu incalcarea prevederilor art.239 alin (1) si art. 240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ale pct. 7 alin. (1) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 potrivit caruia " utilizatorii finali care achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile in baza autorizatiei de utilizator final si care schimba ulterior destinatia initiala a produselor devin platitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb ".

Urmare nerespectarii prevederilor legale, anterior mentionate s-a stabilit ca SC XX SRL nu a calculat, nu a inregistrat in evidenta contabila, nu a declarat si nu a virat catre bugetul de stat accize la nivelul celor aferente benzinei cu plumb conform art.176 si anexei nr.1 din Codul Fiscal, in suma totala de **X lei**, calculata la o cantitate de **X tone uleiuri minerale aprovizionate (adica X litri)** in perioada ianuarie 2008 -iunie 2008 .

La stabilirea diferentei suplimentare organele de inspectie fiscala au avut in vedere dispozitiile legale prevazute de :

* Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si anume :

ART. 240 Conditii de comercializare

" **(1)** Uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, se vor comercializa direct catre utilizatorii finali, care folosesc aceste produse în scop industrial. În caz contrar, antrepozitarul autorizat va vira la bugetul de stat accizele aferente, calculate la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb. În categoria utilizatorilor finali nu sunt inclusi comerciantii în sistem angro."

Potrivit prevederilor legale susmentionate se retine ca uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, trebuiesc comercializate direct catre utilizatorii finali care folosesc aceste produse in scop industrial, in caz contrar, antrepozitarul autorizat avind obligatia sa achite la bugetul de stat accizele aferente.

* Normele metodologice de aplicare a art.240 alin Legii 571/2003 privind Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare :

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

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

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

In situatia in care utilizatorii finali care achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile în baza autorizatiei de utilizator final ulterior schimba destinatia initiala a produselor devin platitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca activitatea desfasurata de SC XX SRL, este Fabricarea vopselelor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor cod CAEN 2430, clasa care include printre altele :

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

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

Procesul de productie al diluantului este descris pe larg in rapoartele de inspectie fiscala intocmite, astfel incit nu se poate concluziona ca uleiurile minerale in regim de scutire au fost aprovizionate in alt scop decit cel industrial.

Organele de control au considerat in speta inasa, ca schimbarea destinatiei produselor se refera la aprovizionarea de uleiuri minerale in regim de scutire de catre petenta, in calitate de utilizator final, **in scopul** realizarii unui produs, rezultat din amestecarea acestora la care se adauga solventi in cantitati nesemnificative, care sa fie utilizat drept combustibil pentru motoare, accizabil similar benzinei cu plumb asa cum prevede pct. 5 (1) lit.a din normele emise in aplicarea art.175 aprobate de HGR 44/2004 astfel :

" 5. (1) Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3) al [art. 175](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt supuse unei accize, atunci când:

a) produsele sunt realizate în scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;"

In acest sens, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru produsul realizat petenta avea obligatia sa se autorizeze ca antrepozit fiscal si neprocedind in acest fel operatiunile de comercializare a diuantului produs de aceasta intra sub incidenta

dispozitiilor art. 239, Restrictii, din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevede :

"(1) Se interzice orice operatiune comerciala cu uleiuri minerale care nu provin din antrepozite fiscale de productie."

Pornind de la aceasta interpretare a legii, organele de inspectie fiscala au stabilit astfel ca scopul urmarit de SC XX SRL a fost acela al eludarii legii fiscale si prejudicierii bugetului de stat cu accizele aferente produsului comercializat denumit " diluant D5/11N" pe baza rezultatului unei probe de laborator prelevate la data controlului.

Astfel, in data de 23.04.2008 s-au prelevat probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrarii tarifare, ocazie cu care a fost intocmit PV de prelevare nr. XX/...2008, semnat de dl. M. Ion, in calitate de reprezentant al SC XX SRL, existent in copie la dosarul cauzei, din care rezulta ca au fost prelevate 3 probe reprezentative de 3 Litri, " din partida de marfa cu documentul administrativ Declaratie de conformitate ".

Din cele consemnate in raportul de inspectie fiscala, produsul diluant D5/11 N, este imbuteliat manual in bidoane tip PET de 5 litri si comercializat prin punctul de lucru al societatii - magazin - din str. IC Bratianu nr.2 din Dragasani .

In Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca " prelevarea probelor s-a efectuat in data de ...2008 din recipientii expusi spre comercializare si a avut drept scop determinarea incadrarii tarifare a produsului finit rezultat".

Asadar, se retine ca intrucat prelevarea probelor s-a facut in luna aprilie 2008, din recipientii expusi spre comercializare, acest fapt nu inseamna ca rezultatul analizei efectuate de Laboratorul Vamal Central poate fi extins pentru cantitatea de uleiuri minerale accizabile aprovizionate de petenta in perioada 01.01.2008 - 30.06.2008 chiar daca organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu s-au respectat proportiile privind componentele de fabricatie ale diluantului.

Astfel, se retine ca, o proba prelevata poate fi valabila numai pentru lotul de produse/partida de marfa careia ii apartine si nu pentru intreaga cantitate de uleiuri minerale aprovizionata de petenta in perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, aspecte precizate de altfel pe larg, anterior, prin deciziile de solutionare nr. XX/03.10.2008 si nr.XX/ 2010.

Astfel chiar in conditiile nerespectarii retetarului, asa cum sustin organele de inspectie fiscala, rezultatul unei probe prelevate dintr-un alt lot de produse putea conduce poate la alte concluzii si la identificarea unui alt produs.

Asadar, in conditiile date, organele de solutionare apreciaza ca organele de inspectie fiscala nu puteau extinde rezultatul probei efectuate de ANV prin Laboratorul Vamal Central, decit eventual pentru partida de marfa, din care a fost prelevata aceasta.

Astfel cum in cererea formulata, existenta in copie la dosarul cauzei, s-a mentionat ca proba s-a prelevat din recipientii aflati la vinzare in magazinul din str. IC Bratianu nr.2 din D., rezultatul acesteia se putea extinde cel mult la productia aflata pe stoc la vinzare la data de 23.04.2008, in acest sens fiind si dispozitiile art.17 alin (1) din Ordinul 356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea Laboratorului Vamal Central si modalitatile de efectuare a analizelor, care stipuleaza :

"(1) Pe baza informatiilor din certificatul de analiza, biroul vamal ia deciziile privind masurile tarifare, netarifare si/sau fiscale **pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele** si transmite declarantului exemplarul 2 al certificatului de analiza, cu confirmare de primire."

Totodata, in acest sens sunt si dispozitiile art. 8 alin (1) lit.c si d din acelasi act normativ care precizeaza :

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

c) copia facturii, pentru partida de marfa din care s-au prelevat probe;

d) copiile buletinelor de analiza emise de producator sau ale oricaror alte documente care contin informatii referitoare la caracteristicile, compozitia si utilizarea marfurilor."

Or din cele consemnate de organele de inspectie fiscala in actele intocmite nu rezulta cantitatea/partida de marfa la care se refera probele prelevate dar nici nu se aduc precizari privind utilizarea diluantului in cauza, respectiv destinatia acestuia.

Cum din procesul verbal de prelevare nr. XX/...2008 si din cererea de analiza nr. ROCR770024040....., existente in copie la dosarul cauzei, rezulta ca probele au fost prelevate din PET-urile de 5 l expuse pentru comercializare, in lipsa stabilirii faptice a cantitatii aflate in magazin la acea data, respectiv a partidei de marfa, cu ocazia celei de-a treia reverificari a SC XX SRL din data de ...2010, organele de solutionare apreciaza ca rezultatul certificatului de analiza transmis de Laboratorul central nu se poate extinde decit strict la cantitatea de produs din bidoanele din care acestea au fost prelevate.

Cum cele trei probe reprezinta 3l de produs, cantitatea maxima la care putea fi extins rezultatul probei in conditiile date poate fi de maxim 15 litri (3 X5 litri PET), o cantitate extrem de mica .

In drept, Art. 175⁴ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare de la 01.01.2007, Exceptii, stipuleaza urmatoarele :

" **(1) Sunt exceptate de la plata accizelor:**

[...]

2. urmatoarele utilizari de produse energetice si energie electrica:

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

[...]

(2) Nu se considera productie de produse energetice:

c) o operatie constând din amestecul - în afara unui loc de productie sau a unui antrepozit fiscal - al produselor energetice cu alte produse energetice sau alte materiale, cu conditia ca:

1. accizele asupra componentelor sa fi fost platite anterior; si

2. suma platita sa nu fie mai mica decât suma accizei care ar putea sa fie aplicata asupra amestecului.

(3) Conditia prevazuta la alin. (2) lit. c) pct. 1 nu se va aplica daca acel amestec este scutit pentru o utilizare specifica."

In aplicarea alin (2) lit c, in normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 rep cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate de HGR 44/2004 cu

modificarile si completările ulterioare la alin.(8) se specifica : "**În înțelesul prezentelor norme nu se considera productie de produse energetice operatiunile pe durata carora sunt obtinute mici cantitati de produse energetice.**"

Fata de cele de mai sus, se retine ca produsele energetice achizitionate de societate precum si produsele obtinute din amestecul acestora sunt supuse accizelor in situatia in care scopul urmarit este acela al utilizarii lor drept combustibil pentru motor.

Conditia care trebuie indeplinita pentru ca produsul denumit generic " diluant D5/11N " sa fie purtator de accize este aceea ca acesta sa fie oferit spre vinzare sau utilizat drept carburant sau combustibil.

Totodata, potrivit dispozitiilor legale mai sus mentionate, se retine ca o operatie constând din amestecul - în afara unui loc de productie sau a unui antrepozit fiscal - al produselor energetice cu alte produse energetice sau alte materiale nu reprezinta productie de produse energetice daca sunt obtinute cantitati mici de produse energetice.

Fata de cele de mai sus, cum organele de inspectie fiscala nu au stabilit nici la data de 18.07.2008 , nici la data de 28.11.2008 si nici la data de 04.10.2010, partida de marfa pentru proba prelevata si transmisa spre analiza Laboratorului Vamal Central, organele de solutionare apreciaza ca aceasta nu s-a putut stabili de catre organele de control si drept urmare sunt aplicabile disp Art. 175⁴ alin (2) lit c din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal coroborat cu normele metodologice emise in aplicarea acestora aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completările ulterioare care la alin.(8) specifica ca nu se considera productie de produse energetice operatiunile pe durata carora sunt obtinute mici cantitati de produse energetice.

Asadar, se retine ca extinderea rezultatului probei de analiza a Laboratorului Vamal Central la intreaga cantitate livrata pe baza de factura sau aviz in perioada 01.01.2008 - 30. 06.2008 asa cum s-a procedat cu ocazia primei inspectii fiscale din 18.07.2008 sau la intreaga productie de diluant realizata in aceiasi perioada conform rapoartelor de productie asa cum s-a procedat cu ocazia celei de-a doua inspectii fiscale din 28.11.2008, sau la intreaga cantitate de uleiuri minerale aprovizionate de la antrepozite fiscale de petenta in calitate de utilizator final in aceiasi perioada, asa cum s-a procedat cu ocazia celei de-a treia inspectii fiscale din 04.10.2010, contravine dispozitiilor art.17 alin (1) din Ordinul 356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea Laboratorului Vamal Central si modalitatile de efectuare a analizelor, susmentionat.

De altfel, si Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal prin scrisoarea nr. X/TFN /...2010, existenta in copie la dosarul cauzei subliniaza ca masurile fiscale ce pot fi luate si care sunt la latitudinea organelor de inspectie fiscala, se pot extinde doar "pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele"

Asadar, raportat si la dispozitiile art.175 ^4 alin (2) lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, valabile in anul 2008, coroborat cu alin (8) din normele emise in aplicarea acestuia aprobate de HGR 44 /2004, proba prelevata fiind reprezentativa pentru partida de marfa din care provine si chiar in conditiile in care aceasta indica realizarea unui produs energetic, nu poate conduce la concluzia ca acesta este purtator de accize decit daca s-ar fi demonstrat / constatat ca acesta este distribuit si pus in vinzare drept combustibil pentru masini si/sau utilizat in acest scop.

Pentru a se stabili ca scopul urmarit de petenta a fost acela de a se aproviziona cu uleiuri minerale neaccizabile, pentru ca prin amestecarea acestora si adaugarea unor solventi in cantitati infime (nesemnificative) sa realizeze un asa zis nou produs, diluant, care a fost utilizat drept combustibil pentru masini, organele de inspectie fiscala au formulat plingere penala impotriva administratorului societatii si au procedat la verificarea incrucisata a beneficiarilor /clientilor SC XX SRL .

Potrivit Rezolutiei Parchetului de pe langa Judecatoria Dragasani din 24.06.2010, in dosarul nr. X/P/2008, existenta in copie la dosarul cauzei, pentru verificarea destinatiei produsului realizat de SC XX SRL, s-a procedat la efectuarea unei verificari prin intermediul Garzii Financiare a principalilor clienti ai acesteia respectiv : SC A.I. SRL Pitesti, jud. Arges (fila 105, vol.2), SC C. SRL Dragasani, SC P.P. SRL Aninoasa jud. Gorj, SC T. SRL Godinesti jud. Gorj si SC S. SRL Tg. Carbunesti jud. Gorj.

Din verificarile efectuate de comisarii Garzii Financiare a rezultat ca SC XX SRL a vindut produsul finit diluant D5/11N catre acesti beneficiari, operatiunile comerciale au fost inregistrate in evidenta lor contabila, iar produsul a fost comercializat mai departe tot ca diluant.

Astfel, organele de cercetare penala, arata ca din intreg materialul de cercetare penala cit si din dispozitiile art.192 alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca " În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibila, **acciza devine exigibila la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare ori la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire**" se poate trage concluzia ca in sarcina invinuitului M. Ion nu se poate retine savirsirea infractiunii de evaziune fiscala, constind in aceea ca nu ar fi inregistrat si virat la stat acciza aferenta vinzarii de produse accizabile .

Fata de considerentele retinute prin Rezolutia Parchetului de pe langa Judecatoria Dragasani din 24.06.2010, actele si documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala din cadrul DJAOV Valcea au procedat la rindul lor, la verificarea incrucisata a clientilor SC XX SRL, in vederea stabilirii destinatiei finale a produsului obtinut de catre aceasta, respectiv la : SC M.C. SRL, Drgasani, I.I A.L., Amarasti, SC MNN SRL Rm. Valcea, punct de lucru Bunesti, SC R. SRL Rm. Valcea, SC R.G. SRL , Rm. Valcea, fara a se consemna insa in raportul de inspectie fiscala concluziile acestor verificari.

Insa potrivit actului de control incheiat la data de2010 la SC R.G. SRL inregistrat sub nr. X/165 - IF /....2010, existent in copie la dosarul cauzei, nu rezulta ca s-au constatat incalcari ale legislatiei fiscale in ce priveste achizitia si comercializarea produsului " Diluant D 5/11 N " produsul a fost comercializat in sistem en detail catre persoane fizice pentru care au fost emise bonuri de marcaj prin casa de marcat electronica, concluzia fiind ca " *nu decurg consecinte de ordin fiscal care sa i se impute firmei cumparatoare* " .

In punctul de vedere exprimat relativ la contestatia formulata prin referatul nr. X/167-IF/X.2010 existent la dosarul cauzei organele de inspectie fiscala precizeaza insa urmatoarele :

"Societatile desfasoara activitate de comert in sistem en detail, prin magazine mixte, fara a avea calitatea de utilizator final, produsele fiind comercializate catre persoane fizice iar evidenta acestora se face prin bonuri fiscale emise cu ajutorul caselor de marcat electronice. **Astfel faptul ca livrarea produsului comercializat de SC Accent SRL fie direct prin prin magazinul propriu catre persoane fizice, fie prin intermediul altor societati care desfasoara activitate de comert in sistem en detail**

tot catre persoane fizice care ulterior nu pot fi identificate este o practica utilizata in scopul de a se induce organelor de control ca produsul obtinut a fost utilizat drept " diluant ", iar destinatia finala a produsului a fost respectata, ceea ce nu dovedeste in nici un fel ca utilizarea produsului a fost efectuata exclusiv in scop industrial " .

Fata de cele de mai sus, organele de solutionare apreciaza ca acest punct de vedere reprezinta o concluzie a organelor de inspectie fiscala care nu are in vedere nici solutia instantei penale nici rezultatele propriilor verificari incrucisate efectuate la clientii SC XX SRL.

Suspiciunile organelor de inspectie fiscala legate de schimbarea destinatiei uleiurilor minerale aprovizionate de petenta in calitate de utilizator final trebuiau clarificate in urma rezultatelor verificarilor incrucisate efectuate de Garda Financiara (invocate de organele de cercetare penala) dar si de ele insele.

In loc de a se clarifica starea de fapt fiscala a petentei cu ocazia verificarilor incrucisate efectuate, in raportul de inspectie fiscala nu se analizeaza si nu se consemneaza rezultatele/concluziile acestor verificari astfel incit acestea sa justifice masurile fiscale luate .

Drept urmare, organele de solutionare apreciaza ca aceste argumente si celelalte asemenea inserate in raportul de inspectie fiscale trebuiau avute in vedere de DJAOV Valcea in formularea unei plingeri impotriva rezolutiei de scoatere de sub urmarire penala pronuntata de Parchetul de pe linga Judecatoria Dragasani, asa cum prevede art.278 din Codul de procedura penala cu modificarile si completarile ulterioare.

Argumentul sustinut in punctul de vedere exprimat prin referatul nr. X/167 -IF/X.2010 potrivit caruia DJAOV Valcea, nu a exercitat calea de atac impotriva Rezolutiei de scoatere de sub urmarire penala, comunicata de Parchetul de pe linga Judecatoria Dragasani, la data de X.2010, avind in vedere ca in urma cercetarilor intreprinse reprezentantul societatii X SRL - dl. M. Ion a fost scos de sub urmarire penala si in cauza sunt aplicabile prevederile art.10 lit a din Codul de procedura penala care precizeaza ca : " Actiunea penala nu poate fi pusa in miscare nu mai poate fi exercitata daca : a) fapta nu exista " nu poate fi primita de organele de solutionare din urmatoarele motive:

In temeiul art.22 alin (1) din Codul de procedura penala " Hotarirea instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile, care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savirsit-o si a vinovatiei acesteia. "

Prin Decizia nr. X din X.2009 solutionarea pe cale administrativa a cauzei a fost suspendata pe motivul ca intre stabilirea obligatiilor bugetare in sarcina SC X SRL si stabilirea caracterului infractional al faptelor savirsite exista o strinsa interdependenta de care depindea solutionarea justa a cauzei deduse judecatii.

Or in speta fiind vorba de faptul ca organele de cercetare penala prin mijloacele specifice nu au constatat ca scopul achizitiei uleiurilor minerale neaccizabile a fost acela al realizarii de catre petenta a unui produs utilizat drept combustibil pentru motor si nu se poate retine savirsirea infractiunii de evaziune fiscala, constind in aceea ca petenta prin reprezentantul sau legal nu ar fi inregistrat si virat la stat acciza aferenta vinzarii de produse accizabile, pe parte civila nu poate fi vorba de tragere la raspundere a acesteia pentru vreo paguba cauzata bugetului de stat.

Asadar, in situatia in care nu exista nici o legatura intre solutia pronuntata de organele de cercetare penala si stabilirea obligatiilor bugetare in sarcina SC XX SRL,

suspendarea solutionarii pe cale administrativa a cauzei aparea nejustificata, si indiferent de solutia in penal accizele stabilite de DJAOV Valcea erau datorate de petenta.

Plingerea impotriva masurilor si actelor de urmarire penala face obiectul unui capitol distinct in Codul de procedura penala cu modificarile si completarile ulterioare respectiv Cap. VII, Plingerea impotriva masurilor si actelor de urmarire penala .

Astfel potrivit dispozitiilor art.278 din Codul de procedura penala DJAOV Valcea putea formula plângere împotriva rezolutiei de scoatere de sub urmarire penala sau de încetare a urmaririi penale, în termen de 20 de zile de la înștiințarea sa care se solutona de prim-procurorul parchetului.

Cum DJAOV Valcea, nu a procedat in acest mod Rezolutia Parchetului de pe linga Judecatoria Dragasani din X.2010 a ramas definitiva si ea produce efecte , asa cum s-a aratat anterior, pe parte civila si cu privire la existenta faptei de a produce si comercializa fara drept produse accizabile fara a declara si achita la buget accizele aferente.

Chiar si prin Sentinta nr. X/ F-CONT din X.2010 a Curtii de Apel Pitesti devenita irevocabila, existenta in copie la dosarul cauzei, s-a statuat ca solutionarea contestatiei pe linie administrativa depinde de solutia data in rezolvarea sesizarii penale care a fost solutionata in sensul aratat mai sus, prin rezolutia de scoatere de sub urmarire penala din X.2010 a Parchetului de pe linga Judecatoria D. , ramasa de asemenea irevocabila.

Mai mult decit atit, din cele mentionate anterior, rezulta ca baza de calcul avuta in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea accizelor datorate de SC XX SRL este de fiecare data alta, dupa cum urmeaza :

- raportul de inspectie fiscala nr. X/X.2008 si Decizia nr. X /X.2008 acciza stabilita in suma de **XX lei este aferenta intregii cantitati tranzactionate, pentru care contribuabilul a emis facturi si avize de insotire marfa** de X litri (inclusiv stocul de la 31.12.2007 verificat anterior de DGFP Arges) si X lei **diferenta de conversie in minus nereceptionata de operatorul economic (X litri)** ;

- raportul de inspectie fiscala nr. X/ X.2008 si Decizia de impunere nr.X/ X.2008 accizele calculate sunt in suma de **X lei, aferente productiei obtinute in perioada 03.01.2008 - 28.06.2008, conform rapoartelor de productie de X litri**, neincluzind stocul la 31.12.2007;

- raportul de inspectie fiscala nr. X/ X.2010 si decizia de impunere nr. X/ X.2010 acciza stabilita este in suma de **X lei corespunzatoare cantitatii de uleiuri minerale aprovizionata de X tone** (in perioada ianuarie 2008 - iunie 2008 echivalentul a X litri .

Raportat la dispozitiile art.240 alin (1) alineat ultim din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza ca "Uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, se vor comercializa direct catre utilizatorii finali, care folosesc aceste produse în scop industrial. În caz contrar, **antrepozitarul autorizat** va vira la bugetul de stat accizele aferente, calculate la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb.", rezulta fara echivoc ca in situatia in care uleiurile minerale neaccizabile le este schimbata destinatia, antrepozitarul autorizat este obligat sa achite accizele aferente calculate la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb.

Pe de alta parte avind in vedere dispozitiile Art.192 Momentul exigibilitatii taxelor, alin (5) - (6) din acelasi act normativ care prevede ca :

"(5) În cazul unui produs accizabil, care are dreptul de a fi scutit de accize, acciza devine exigibilă la data la care produsul este utilizat în orice scop care nu este în conformitate cu scutirea.

(6) În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare ori la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire."

Pct. 17 alin. 3 din normele metodologice de emise în aplicarea art.192 alin (7) din Codul fiscal aprobate de HGR 44/ 2004, care de asemenea prevede:

"(3) În cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului."

Fata de prevederile legale mai sus menționate se reține că în cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului.

Or așa cum s-a arătat anterior măsura de a acciza cantitatea de uleiuri minerale neaccizabile aprovizionată de petenta nu apare justificată întrucât nu s-a demonstrat schimbarea de destinație a acestora, respectiv schimbarea scopului industrial în cel comercial, revinzarea ca atare a acestora, situație în care potrivit legii platitorul de accize este antrepozitarul autorizat de unde au fost procurate uleiurile minerale .

Prin verificările încrucisate efectuate, așa cum s-a arătat nu s-a constatat că produsul realizat de petenta a fost oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, caz în care îi revenea obligația plății accizei.

Nu s-a constatat de altfel nici că diluantul a fost utilizat de clienții petentei drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului.

Asadar, măsura dispusă prin verificarea din 04.10.2010, de a acciza uleiurile minerale achiziționate de petenta în calitate de utilizator final apare nejustificată.

În referatul nr. X/167-IF/X.2010, întocmit în temeiul pct.3 din Instrucțiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr 519/2005 organele de inspecție fiscală din cadrul DJAOV Valcea susțin că ulterior transmiterii certificatului de analiză, s-a solicitat ANV- Direcția Tehnici de Vamuire și Tarif Vamal la data de 09.09.2010 completarea acestuia cu informațiile lipsă.

Prin scrisoarea nr. X/TFN /X.2010 ANV- Direcția Tehnici de Vamuire și Tarif Vamal a comunicat că punctul sau de vedere în ceea ce privește clasificarea în Nomenclatura combinată a produsului expertizat este că acesta se clasifică legal la codul NC X [...]. Dar aceasta precizează totodată că :

"Acest punct de vedere nu aduce atingere dreptului/obligației dumneavoastră de a lua decizia în conformitate cu art.17 din Ord.356/2008 (privind modificarea Ord. vicepres ANAF nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor) asupra măsurilor fiscale pentru partida de marfa din care s-au prevalat probele ."

Potrivit art.17 din Ordinul Pres ANAF 356/2008 deciziile privind masurile tarifare, netarifare si/sau fiscale pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele apartin biroului vamal pe baza informatiilor cuprinse in certificatele de analiza.

Potrivit certificatului de analiza nr. X/19.05.2008, existent in copie la dosarul cauzei, rezulta ca ANV-Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal - Laboratorul Vamal Central , a mentionat numai ca : " Proba reprezinta o benzina speciala, alta decat White spirit conf. Notei de Capitol nr.2, Notei de supozitii nr.4 si Notei complementare nr.2) a) de la capitolul 27."

Potrivit Notelor explicative ale Nomenclurii combinate a Comunitatilor Europene, publicate in temeiul art.9 alin (1) din Regulamentul (CEE) nr. X/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifara si statistica si Tariful Vamal Comun, la CAPITOLUL 27 , apar nominalizate **BENZINE SPECIALE** (cu mentiunea " A se vedea nota complementara 2 litera a de la prezentul capitol"), **cu urmatoarele incadrari tarifare : 27101121 si 27101125.**

Nota complementara 2 precizeaza ; " Benzine speciale subpozitiile 27.10.11.21 si 27.10.11.25 , uleiuri usoare definite la Nota de subpozitii 4 a capitolului, care nu contin preparate antidetonante si a caror diferenta intre temperaturile de distilare a 5 % si 90 % din volum, inclusiv pierderile, este de maxim 60 grade celsius "

Nota de subpozitii nr. 4, defineste uleiurile usoare si preparate acele produse care distila in proportie de minimum 90 % in volum, inclusiv pierderile, la 210 grade Celsius, dupa metoda ASTM D 86 (metoda Societatii Americane pentru Testare si Materiale, cu ajutorul careia se determina continutul de constitienti aromatici din produsele petroliere si lubrifianti).

In conformitate cu Regulamentul (CEE) nr. 1214/2007 al Comisiei din 20.09.2007 de modificare a anexei 1 la Regulamentul CEE nr. 2658 /87 al Consiliului privind Nomenclatura Tarifara si Statistica si Tariful Vamal Comun, *clasificarea tarifara stabilita de ANV trebuie sa fie in concordanta cu prevederile notelor explicative ale Nomenclurii combinate a Comunitatilor Europene, publicate in temeiul art.9 alin (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului.*

In consecinta, DJAOV Valcea a stabilit ca produsul se incadreaza in categoria benzinelor speciale similar incadrarii tarifare **27101125**, incadrare care este prevazuta la art.175 alin 1 lit b din Legea 571/2003 rep cu modificarile si completarile ulterioare, ca produs energetic.

Dar asa cum precizeaza si ANV- Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal prin scrisoarea nr.X/TFN /23.09.2010 acest rezultat nu poate fi extins decit pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele, motiv pentru care de altfel prin decizia nr.X/....2010, DGFP Valcea a dispus refacerea controlului efectuat la data de ...2008.

Pe de alta parte, daca se au in vedere dispozitiile art.27 din Ordinul Pres. ANAF 356/200 , numai antrepozitarul autorizat poate solicita Autoritatii Nationale a Vamilor obtinerea încadrării tarifare a produselor finite realizate, pe baza mai multor documente si anume :

- a) cerere de obinere a încadrării tarifare pentru produsele finite;
- b) autorizatia de antrepozitar valabil, în copie, acolo unde este cazul;
- c) certificate de analiza care sa contina determinarile necesare stabilirii clasificarii tarifare, emise de laboratoare acreditate de Asociatia de Acreditare din România - RENAR în domeniul analizelor pentru produsele accizabile din grupele prevazute la art. 169 - 173 si 175 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,[...]

d) specificatia tehnica sau alte documente din care sa rezulte: compozitia cantitativa pentru fiecare produs, lista cantitativa completa a materiilor prime utilizate, natura si compozitia fiecarei materii prime, procesul tehnologic de fabricatie a produsului;

e) declaratia pe propria raspundere cu privire la utilizarea produsului finit, în cazul produselor energetice.

Asa cum se mentioneaza la art.26 din acelasi ordin, certificatele emise de Laboratorul Vamal Central au doar un caracter tehnic , or asa cum se arata la art.27 incadrarea tarifara a unui produs finit se realizeaza pe baza mai multor documente printre care *certIFICATE DE ANALIZA CARE SA CONTINA DETERMINARILE NECESARE STABILIRII CLASIFICARII TARIFARE, EMISE DE LABORATOARE ACREDITATE DE ASOCIATIA DE ACREDITARE DIN ROMANIA - RENAR în domeniul analizelor pentru produsele accizabile din grupele prevazute la art. 169 - 173 si 175 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,[...]; specificatia tehnica sau alte documente din care sa rezulte: compozitia cantitativa pentru fiecare produs, lista cantitativa completa a materiilor prime utilizate, natura si compozitia fiecarei materii prime, procesul tehnologic de fabricatie a produsului si respectiv declaratia pe propria raspundere cu privire la utilizarea produsului finit, în cazul produselor energetice.*

Or, in cauza, organele de inspectie fiscala au procedat la incadrarea tarifara a produsului realizat de petenta, fara a tine cont ca :

- partida de marfa din care au fost prelevate probele;

- incadrare tarifara trebuia efectuata si comunicata exclusiv de ANV, in conditiile prevazute la art.27 din Ordinul presedintelui ANAF nr. 356/2008;

- potrivit rezultatelor verificarilor incrucisate efectuate nu s-a constatat schimbarea de destinatie asa cum prevede alin.(4) al art.175 Legea 571/2003 rep cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza in mod expres ca : "Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize daca sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în functie de destinatie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.**"**

Relativ la certificatul de analiza al DJAOV Valcea, in rezolutia Parchetului de pe lînga Judecatoria D. din ...2010 , existenta la dosarul cauzei, se specifica ca in situatia in care s-ar avea in vedere numai acesta din care rezulta ca produsul finit este o benzina speciala supusa regimului accizarii si nu s-ar tine seama de celelalte doua certificate de analiza prezentate de administratorul societatii, tot nu s-ar putea afirma cu certitudine ca invinuitul a cunoscut ca nu s-a respectat retetarul **si ca a urmarit fabricarea unei benzine speciale in vederea vinzarii si neachitarii la bugetul de stat a accizei aferente in conditiile in care in urma verificarilor efectuate de Garda Financiara s-a stabilit ca produsul finit a fost vindut si revindut mai departe cu amanuntul tot ca si diluant.**

Astfel, organele de cercetare penala au concluzionat ca in urma cercetarilor efectuate nu au fost identificate probe din care sa rezulte ca produsul finit vindut de SC X SRL a fost utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzit.

In ceea ce priveste situatia diferentei de X litri uleiuri minerale

Cu ocazia verificarii efectuate la data de 18.07.2008, organele de inspectie fiscala au stabilit acciza datorata ca fiind aferenta cantitatii de **X litri** (X + X).

Cu ocazia verificarii efectuate la data de X.2008 accizele s-au calculat ca fiind aferente cantitatii de **X litri** stabiliti conform rapoartelor de productie, tinandu-se seama si de pierderea tehnologica de 3 % .

Cu ocazia reverificarii efectuate materializate prin *Decizia de impunere nr. X/X.2010* si raportul de inspectie fiscala din *data de X.2010* ce face obiectul cauzei deduse judecatii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca la diferenta de X litri uleiuri minerale din conversie, intre documentele de aprovizionare (factura si DAI - documente administrative de insotire) si notele de intrare-receptie intocmite de SC XX SRL stabilita initial, se adauga X litri pierderi tehnologice aferente procesului de productie, ceea ce reprezinta o pierdere efectiva de 6,52 % raportata la cantitatea totala de produs energetic achizitionata de **X litri**.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca pierderea de produse energetice nu a fost inregistrata in contabilitate in mod distinct si nu s-au regasit procese verbale care sa justifice pierderile inregistrate, asa cum precizeaza la pct.16 lit (a,b,c) din HG44/2004 de aprobarea NM de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare pentru aplicarea prevederilor art.192 alin.4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a evidentiat pierderile de produse energetice si materiale auxiliare, din punct de vedere cantitativ prin NIR-uri si rapoarte de productie aferente, insa din punct de vedere valoric, conform evidentei contabile realizate s-a constatat ca nu au fost evidentiate distinct pierderile rezultate din activitatea desfasurata. Astfel pierderile au fost incluse in cheltuielile aferente productiei, fara a fi inregistrate diferente valorice care sa reprezinte pierderile cantitative inregistrate si mentionate mai sus, si fara a fi inregistrate distinct in conturi aferente cheltuielilor extraordinare.

Avind in vedere cele anterior mentionate, organele de solutionare a contestatiei retin urmatoarele :

Masura dispusa de majorare a pierderii de X litri uleiuri minerale cu inca X litri pierderi tehnologice, contravin dispozitiilor art.213 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala potrivit carora " Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea in propria cale de atac " .

Astfel daca la data de X.2008 s-a avut in vedere o baza de calcul a accizelor de X litri,echivalentul a X tone, conform rapoartelor de productie, avindu-se in vedere si pierderea tehnologica de 3 % ,cu ocazia reverificarii din 04.10.2010 s-a avut in vedere o baza de calcul a accizelor de X litri, echivalentul a X t materie prima aprovizionata.

La stabilirea accizei s-a avut in vedere cantitatea de uleiuri minerale cu care s-a aprovizionat SC XX SRL de X tone, avind in vedere pct.16 din normele metodologice de emise in aplicarea art.192 alin (4) din Codul fiscal aprobate de HGR 44/ 2004.

Art.192 Momentul exigibilitatii taxelor, prevede la alin (3) - (4) lit b urmatoarele :

"(3) În cazul pierderilor sau lipsurilor, acciza pentru un produs accizabil devine exigibila la data când se constata o pierdere sau o lipsa a produsului accizabil.

(4) Prevederea alin. (3) nu se aplica si plata accizei nu se datoreaza daca pierderea sau lipsa intervine în perioada în care produsul accizabil se afla într-un regim suspensiv si sunt îndeplinite oricare dintre urmatoarele conditii:[...]

b) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorita evaporarii sau altor cauze care reprezinta rezultatul natural al producerii, detinerii sau deplasarii produsului, dar numai în situatia în care cantitatea de produs care nu este disponibila pentru a fi folosita în România nu depaseste limitele prevazute în norme.[...] "

Pct. 16 din normele metodologice de emise in aplicarea art.192 alin (4) din Codul fiscal aprobate de HGR 44/ 2004, prevede :

"În cazul pierderilor sau lipsurilor de produse accizabile, acestea se admit ca neimpozabile atunci când sunt îndeplinite următoarele conditii:

- a) pot fi dovedite prin procese-verbale privind înregistrarea pierderilor sau lipsurilor;
- b) se încadreaza în limitele prevazute în normele tehnice ale utilajelor si instalatiilor; si
- c) sunt evidentiata si înregistrate în contabilitate."

Fata de cele de mai sus, se retine ca in cazul pierderilor sau lipsurilor, acciza pentru un **produs accizabil** devine exigibila la data când se constata o pierdere sau o lipsa a produsului accizabil. In speta aceasta prevedere nu se *aplica si plata accizei nu se datoreaza daca pierderea sau lipsa intervine în perioada în care produsul accizabil se afla într-un regim suspensiv si produsul nu este disponibil* pentru a fi folosit în România datorita evaporarii sau altor cauze care reprezinta rezultatul natural al producerii, detinerii sau deplasarii produsului, dar numai în situatia în care cantitatea de produs nu depaseste limitele prevazute în norme.

Asadar, din cele de mai sus, se retine ca in speta nu poate fi vorba decit de diferenta de conversie de X litri, care potrivit concluziilor raportului de expertiza tehnica judiciara, intocmit la solicitarea organelor de cercetare penala,existent in copie la dosarul cauzei a aparut ca urmare a diminuarii volumelor de solventi de 15 grade Celsius, cu coeficienti de corectie si de consum tehnologic pe fazele de fabricatie, rezultind scaderi ale volumului total de X litri.

In final, expertul concluzioneaza ca diferenta de - 33 litri = X - X litri, reprezentind un procent de 0,006 % din volumul total aprovizionat, este neglijabila, avind in vedere numarul mare de factori care intervin in proces.

Desi potrivit procesului verbal incheiat la data de X.2010, existent in copie la dosarul cauzei, la intilnirea partilor ce au facut obiectul dosarului penal nr. X/P/2008 cu expertul judiciar, DJAOV Valcea a fost reprezentata, totusi din documentele puse la dispozitia organelor de solutionare nu rezulta ca s-au formulat obiectiuni pe marginea concluziilor raportului de expertiza judiciara.

Fata de cele de mai sus, organele de solutionare apreciaza ca in speta nu poate fi vorba de o lipsa sau o pierdere de produs accizabil deoarece potrivit expertizei de specialitate, avuta in vedere si de organele de cercetare penala, este vorba de fapt de o diferenta neglijabila de -33 litri reprezentind un procent de 0,006 % din volumul total aprovizionat in perioada ianuarie - iunie 2008.

In ceea ce priveste celelalte aprecieri ale organelor de inspectie fiscala legate de evidentierea pierderilor de produse energetice si materiale auxiliare, din punct de vedere cantitativ prin NIR-uri si rapoarte de productie aferente, dar nu si din punct de vedere valoric, fapt ce a determinat majorarea cheltuielilor de exploatare, desi acestea trebuiau evidentiata distinct in cheltuieli exceptionale, se retine ca acestea nu sunt de natura a influenta in vreun fel baza de calcul a accizelor datorate de petenta, ci poate din punct de vedere al impozitului profit, a carui verificare excede competentelor acestora.

Asadar, avind in vedere actele si documentele existente la dosarul cauzei, in raport de rezolutia de scoatere de sub urmarire penala pronuntata de Parchetul de pe lînga Judecatoria D. la data de X.2010 in dosarul X/P/2008 care clarifica chestiunea

diferentei de conversie, precizind ca "nu se poate concluziona ca aceasta cantitate a fost folosita pentru producerea si vnzarea de diluant, sau alt gen de produs iar operatiunile nu au fost inregistrate in evidenta contabila cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor aferente", organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta.

In concluzie,

Avind in vedere considerentele retinute anterior, faptul ca din instrumentarea cauzei de catre organele de cercetare penala si din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezulta ca produsul "diluant D5/11N" a fost comercializat cu scopul de a fi utilizat drept combustibil pentru motor sau ca beneficiarii acestui produs l-au folosit cu aceasta destinatie, organele de solutionare apreciaza ca acest produs nu poate fi incadrat in categoria produselor energetice purtatoare de accize, motiv pentru care urmeaza sa se pronunte in consecinta, in sensul admiterii contestatiei ca intemeiata.

2. In ceea ce priveste accesoriile calculate in suma de X lei

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr.X/...2010 si prin Decizia de impunere nr.X/...2010 s-au stabilit in sarcina SC XX SRL, pentru perioada 08.01.2008 - 15.07.2008 accesorii (majorari de intarziere) in suma de X lei aferente obligatiei suplimentare in suma de X lei.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut ca nedatorat de petenta debitul suplimentar în sumă de X lei reprezentând accize - produse energetice, pentru perioada 01.01.2008 -30.06.2007, pe cale de consecință se reține că aceasta nu datorează nici accesoriile în sumă de **XX lei** aferente debitului care le-a generat, urmând ca organele de solutionare sa se pronunte in consecinta si asupra acestora.

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

D E C I D E :

Admiterea in totalitate a contestatiei formulate de **SC XX SRL C...**, pentru suma de **XX lei** reprezentind accize in suma de X lei si majorari de intirziere in suma de X lei ca intemeiata.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poata fi atacata la Curtea de Apel Pitesti in termen de 180 de zile de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,