



DECIZIA NR.din2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC A SRL Creteni înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea cu adresa nr. /2009 asupra contestației formulate de SC A SRL Creteni, înregistrată la aceasta sub nr. /2009.

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

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

Actul administrativ a fost comunicat D-lui M. I. in calitate de administrator ,la data de2008 potrivit confirmarii de primire existente la dosarul cauzei,iar contestatia a fost înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea la data de2009, respectându-se astfel termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost formulata prin av. Daniela Mihai conform imputernicirii avocatiile nr. 0021722/23.12.2008, existenta in original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art.209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC A SRL Creteni inregistrata la DGFP Valcea sub nr. ... /2009 Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

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

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

In perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, SC A SRL a facut obiectul unei inspectii fiscale privitor la modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor efectuata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DJAOV Valcea, intocmindu-se in acest sens

Raportul de inspectie fiscala nr. .../.....2008 si Decizia de impunere nr. .../....2008 prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii de plata in suma totala de lei reprezentand accize si majorari de intarziere.

Petenta precizeaza ca respectiva decizie de impunere a fost contestata in termen legal, iar prin Decizia nr. .../.....2008 emisa de DGFP Valcea au fost desfiintate cele doua acte administrative urmand ca acestea sa fie refacute potrivit considerentelor retinute in continutul solutiei pronuntate.

In data de2008 Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Valcea - Serviciul de inspectie fiscala si control ulterior a transmis petentei Decizia de impunere nr. .../....2008 si Raportul de inspectie fiscala nr. .../.....2008, acte intocmite avandu-se in vedere concluziile inspectiei fiscale initiale fara insa a se proceda la o noua inspectie fiscala.

Astfel, petenta considera ca cele doua acte administrative, respectiv Decizia de impunere nr...../...2008 si Raportul de inspectie fiscala nr...../.....2008 sunt nelegale din urmatoarele considerente:

1. Acestea au fost intocmite cu incalcarea prevederilor imperative ale art.216, alin 3 din Codul de procedura fiscala, in sensul ca la intocmirea acestora nu s-au avut in vedere considerentele Deciziei nr. ... / 03.10.2008, adica:

- prevederile art.240 din Codul fiscal, nu sunt incidente spetei in cauza, nefiind vorba de o achizitie de uleiuri minerale in regim de scutire pentru alt scop decat cel industrial.

- probele avute in vedere la intocmirea actelor administrative nu au fost prelevate in conformitate cu Ordinul 356/11.02.2008, adica nu rezulta de unde anume au fost prelevate, iar analiza acestor probe nu s-a efectuat avandu-se in vedere documentatia obligatorie, procedura de prelevare fiind eronata, aceasta nu are relevanta in sustinerea masurii dispuse de a acciza intreaga livrare de diluant realizata in anul 2008.

2. Petenta considera ca intrucat aceste actele administrative se intemeiaza pe aceleasi probe, prelevate in data de 23.04.2008 si pe aceleasi concluzii ale inspectiei fiscale initiale, care de fapt au fost desfiintate prin decizia nr. .../3.10.2008, fiind incalcate prevederile art.216, alin 3 din Codul de procedura fiscala acest aspect atrage nulitatea absoluta a acestora.

3. In continutul Raportului de inspectie fiscala nu s-a specificat *partida de marfa din care s-a realizat prelevarea probelor* tinand cont de faptul ca la sediul firmei se gaseau atat bidoane PET cu diluant destinate comercializarii cat si recipiente in care se realiza acest produs, astfel ca nu se poate determina ce cantitate de produs ar fi fost realizata cu nerespectarea retetarului autorizat.

De asemenea analiza probelor nu s-a efectuat in conditiile legale, respectiv art.8 din norma privind functionarea Laboratorului vamal central, aceasta proba nefiind insotita de :copia facturii, pentru partida de marfa din care s-au prelevat probele, copiile buletinelor de analiza emise de producator sau ale oricaror alte documente ce contin informatii referitoare la caracteristicile, compozitia si utilizarea marfurilor, ceea ce atrage nulitatea absoluta a analizei efectuate.

Referitor la calificarea de antrepozit fiscal, atribuita societatii petenta considera ca nu s-a facut dovada de catre organele de control ca a fost schimbata destinatia initiala a produsului de catre societate astfel incat sa fie aplicabile prevederile art.240 din Codul Fiscal.

In ceea ce priveste diferentele de conversie in volum a cantitatii de 19.555 litri materie prima, petenta precizeaza ca nu s-a avut in vedere data emiterii documentului de insotire a marfii, data receptionarii materiei prime si faptul ca lipsa se putea datora evaporarii sau altor cauze. Aceste precizari sunt absolut ignorate de catre inspectia fiscala la intocmirea raportului de inspectie fiscala , desi ele sunt specificate in decizia nr. ... /.....2008.

B. Din actele administrativ fiscale contestate se rețin următoarele:

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

Verificarea s-a efectuat 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. .../03.10.2008, urmare contestatiei SC A SRL, impotriva deciziei de impunere nr. ../...2008 si a raportului de inspectie fiscala nr. .../....2008, constatandu-se urmatoarele :

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

Societatea a achizitionat de la SC R SA Constanta - Rafinaria SA Constanta - antrepozit fiscal de productie Rafinaria Vega Ploiesti materiile prime susmentionate in baza autorizatiilor de utilizator final nr. RO ... din 14.12.2007 valabila pina la data de 25.03.2008 si nr. RO ... din 08.04.2008, valabila pina la data de 07.04.2009 care a permis achizitionarea de la, 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 A SRL denumit Diluant D5/1N , nu a fost fabricat conform retetarului deus la documentatia de autorizare, ca urmare a utilizarii produselor energetice in proportii diferite fata de cele declarate prin retetar, fapt dovedit prin situatia intocmita de organele de control, pe baza rapoartelor de productie intocmite pentru perioada 01.01.2008-30.06.2008.

Potrivit *rapoartelor de productie intocmite* s-a constatat ca SC ACCENT SRL a utilizat in procesul de productie toata cantitatea de uleiuri minerale aprovizionate in perioada 01.01.2008 -30.06.2008, adica 380,95 tone, conform facturilor de aprovizionare, precum si cantitatea de litri de materie prima aflata in stoc la data de 01.01.2008.

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

De asemenea echipa de inspectie fiscala a constatat o diferenta de litri uleiuri minerale, intre documentele de aprovizionare (factura si DAI - documente administrative de insotire) si notele de intrare- receptie intocmite de SC A SRL.

Diferenta constatata de inspectia fiscala este motivata de administratorul societatii, in nota explicativa data, prin faptul ca aceasta provine din conversia efectuata de el prin aplicarea densitatii maxime previzionate de furnizor deoarece acesta a considerat ca pe parcursul transportului aceasta oscileaza.

Intrucat societatea nu dispune de aparate de masurare volumetrica, inspectia fiscala a considerat ca aceasta nu putea inscrie in notele de receptie alte cantitati decat cele inscrite in documentele eliberate de furnizor, cu atat mai mult cu cat receptia produselor energetice s-a facut in prezenta unui reprezentant al DJAOV Valcea, iar in

procesele verbale intocmite cu prilejul desigilarii mijlocului de transport nu s-au constatat diferente cantitative.

Conform anexei 2 la raportul de inspectie fiscala, reprezentind situatia rapoartelor de productie, organele de inspectie fiscala au constatat ca produsul finit obtinut de societatea in perioada verificata, reprezinta un amestec de hidrocarburi (uleiuri minerale tip Rompetrol), clasificate de Laboratorului Vamal Central din cadrul ANV din punct de vedere tarifar la pozitia NC: 27.10.11.25, produs care se supune prevederilor art.175 alin 2 litc din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In justificarea acestei afirmatii, organele de inspectie fiscala invoca RGI (regula generala de interpretare a sistemului armonizat) 1 si 6 , textul pozitiei 27.10., Nota nr.2 de la Capitolul 27 si dupa caz, Nota de subpozitii nr. 4 de la cap. 27 si nota complementara nr.2 de la Cap. 27, deoarece: produsul finit obtinut prin amestecul efectuat pe baza de uleiuri petroliere care contine peste 70 % uleiuri petroliere (textul pozitiei 2710), nu poate fi clasificat ca diluant la pozitia 3814 atita timp cit satisface dispozitiile Notei 2 si Notei de subpozitii 4. Baza legala a celor mentionate este Regulamentul CEE nr. 2658/1987 privind Nomenclatura combinata, modificat prin Regulamentul CEE nr. 1214/2007.

Astfel organele de inspectie fiscala concluzioneaza 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 actizei 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 art. 178 alin (1), nedetinand autorizatie de antrepozit fiscal de productie a produselor accizabile.

Asadar, acestea apreciaza ca SC A 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 (3) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 . Astfel acestea au constatat ca SC ACCENT SRL a incalcat prevederile pct.7 alin (10) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, 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 ".

Astfel, in data de2008 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, clasificarea tarifara propusa este :

- 27101111 daca produsul este destinat a fi supus unui tratament specific, conform Notei complementare nr. 5 de la Cap.27 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27101115 daca produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament altul decat cel specificat pentru subpozitia 27101111 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27101125 *daca produsul este destinat altor utilizari.*

Datorita faptului ca societatea nu a respectat retetarul pentru obtinerea produsului finit " Diluant D5/11N " si ca urmare a rezultatelor analizelor de laborator efectuate asupra probelor prelevate, inspectia fiscala a concluzionat ca SC A SRL a fabricat un produs, altul decat " Diluant D5/11N " , cu caracteristicile unei benzine speciale si incadrat din punct de vedere tarifar la pozitia : NC 27.10.11...

Urmare nerespectarii prevederilor legale, anterior mentionate s-a constatat ca SC A 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 lei.

La calculul accizei datorate bugetului de stat de catre SC A SRL , inspectia fiscala a luat in calcul productia obtinuta in perioada 03.01.2008 - 26.06.2008, conform rapoartelor de productie fara a include si stocul de produs finit inregistrat la 31.12.2007.

Pentru diferenta astfel stabilita, s-au calculat majorari de intarziere in suma delei , 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 vamal, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului si punctele de vedere exprimate in cauza, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Valcea se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care, potrivit adresei nr. .../.....2009, inregistrata la DGFP Valcea sub nr./.....2009, DJAOV Valcea, a comunicat ca in speta a fost formulata plingere penala la data de2008.

In fapt, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. .../.....2008 si a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2008, DJAOV Valcea a formulat la data de 16.09.2008 sesizare penala, catre Parchetul de pe linga Judecatoria Dragasani, in temeiul art.225 din Codul de procedura penala si ale art. 9 alin (1) lit.b din Legea 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Urmare solutionarii contestatiei formulate de catre SC A SRL la data de2008 impotriva deciziei de impunere nr. .../.....2008 si a raportului de inspectie fiscala nr./.....2008, prin Decizia nr. .../.....2008, DGFP Valcea s-a pronuntat desfiintind actul administrativ contestat pentru suma de lei reprezentind; ... lei accize din vinzarea produselor energetice stabilite in temeiul art.240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 7 (1) din Normele de aplicare ale Legii 571/2003, aprobate de HGR44/2004 si lei majorari de intirziere aferente si refacerea acestuia potrivit considerentelor retinute in continutul solutiei astfel pronuntate.

Astfel, s-a intocmit decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../.....2008 si raportul de inspectie fiscala nr...../.....2008 anexa la aceasta, prin care s-a stabilit un debit suplimentar in suma de ... lei din care acciza in suma de lei in temeiul art. 168 alin (1) si alin (2) ; art.175 alin (2) lit. c ; art.178 lin (1) ; art.239 alin (1) ;art.240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 7 (1) din Normele de aplicare ale Legii 571/2003, aprobate de HGR44/2004 si majorari de intirziere aferente in suma de ... lei in temeiul art.119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala astfel :

In anul 2008, SC A SRL a fabricat produsul "Diluant D5/11N" utilizand ca materii prime uleiurile minerale Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60 si alti solventi, produse achizitionate in regim de scutire a accizelor, conform autorizatiilor de utilizator final nr. RO /14.12.2007 si respectiv nr. RO. .../08.04.2008 .

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

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

Prin punctul de lucru - magazin - din str. IC B nr.... din D., societatea comercializeaza produsul propriu, "diluant", in peturi de 5 litri, iar vnzarea este evidentiata prin casa de marcat electronica.

Obiectivul inspectiei fiscale efectuate de catre Directia Judeteană pentru Accize si Operatiuni Vamale Valcea a fost verificarea utilizatorilor finali care opereaza in domeniul produselor energetice si modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor , tinandu-se cont de considerentele retinute in continutul solutiei pronuntate prin Decizia nr/.....2008 emisa de DGFP Valcea prin care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata nr. .../....2008 si a Raportului de inspectie fiscala nr. /....2008.

Organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea actului administrativ fiscal si a anexei la acesta emise cu ocazia inspectiei fiscale din iulie 2008, pe baza situatiilor financiar-contabile, a evidentei tehnico - operative si pe baza actelor si documentelor *avute in vedere cu ocazia primei inspectii fiscale.*

Analizand rapoartele de productie ale SC A SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu s-au respectat proportiile privind componentele de fabricatie ale diluantului, din unele rapoarte constatandu-se ca nu exista o reteta de fabricatie care sa corespunda cu retetarul prezentat, apreciindu-se astfel ca societatea a fabricat alt produs decat "Diluant D5/11N",

La baza acestor constatari, au stat analizele de laborator efectuate asupra produsului comercializat, din data de 23.04.2008 cand au fost prelevate probe din produsul " Diluant D5/11N " pentru determinarea incadrării tarifare, ocazie cu care a fost intocmit PV de prelevare nr. .../.....2008.

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

In urma cererii de analiza nr. ROCR7700240408..... Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal prin adresa de inaintare cu nr./S.L.V./....05.2008 a transmis certificatul de analiza nr. .../.....2008, emis de Laboratorul vamal central , avand ca si concluzie, 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.*"

Intrucat societatea nu a respectat retetarul pentru obtinerea produsului finit " Diluant D5/11N" si datorita concluziilor formulate prin rezultatele analizelor de laborator asupra probelor prelevate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC A SRL, a realizat un produs finit altul decat cel pentru care a fost autorizat ca utilizator final, cu caracteristicile unei benzine speciale si care se incadreaza din punct de vedere tarifar, in conformitate cu Nomenclatura combinata la pozitiile tarifare : NC 27.10.11.25 si solventi .

Totodata organele de inspectie fiscala au apreciat ca produsele obtinute au in compozitie uleiuri minerale in proportie de 100 %, potrivit retetelor de fabricatie, la care

se adauga un solvent TBA 95 - 1% si astfel acestea se supun prevederilor art.175, alin (2), lit c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In acest fel inspectia fiscala a concluzionat ca SC A SRL a produs produse energetice incalcannd prevederile art.168, alin (1) si art.178, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, fara a fi autorizat ca antrepozit fiscal de productie a produselor accizabile, in fapt aceasta functionand ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare.

Au fost incalcate astfel prevederile art. 239, alin (1) si art.240, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si de asemenea pct.7, alin (3) din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin HG 44/2004 date in aplicarea art.240, alin (1) din Codul fiscal.

De asemenea urmare verificarilor efectuate s-a constatat ca produsul denumit " diluant" reprezinta un ulei mineral comercializat sub denumirea de " Diluant D5/11N" fara a fi insa utilizat de societate pentru desfasurarea activitatilor aferente (cod CAEN 2430), incalcanndu-se astfel prevederile pct. 7, alin(1) din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin HG 44/2004.

Aceasta insemna ca SC A SRL a achizitionat uleiuri minereale neaccizabile in baza autorizatiei de utilizator final schimbând destinatia initiala a produselor si astfel devenind platitoare de accize, acestea fiind calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb.

Organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea accizei aferente cantitatii de litri, echivalent a tone de produs finit denumit Diluant D5/11N , realizat in toata perioada 01.01.2008 si 30.06.2008 fara a se include si stocul de produs finit inregistrat la 31.12.2007.

* * *

Fata de cele de mai sus, se retine ca urmare solutiei pronuntate prin Decizia nr. ../.....2008 de catre DGFP Valcea, societatea a fost repusa in situatia de dinaintea controlului, cu toate consecintele ce decurg din aceasta.

Desfiintarea sumei stabilite prin actul administrativ contestat, respectiv a deciziei de impunere nr..../2008 si a raportului de inspectie fiscala anexa la aceasta, ce a reprezentat titlu de creanta pentru suma de lei, are efectul repunerii partilor in situatia anterioara verificarii.

Asadar, in situatia data, cum sesizarea penala formulata de DJAOV Valcea la data de2008 are la baza constatările efectuate cu ocazia intocmirii deciziei de impunere nr...../2008 si a raportului de inspectie fiscala anexa la aceasta, care prin solutia pronuntata de DGFP Valcea prin Decizia nr. ../.....2008 au fost desfiintate, iar partile au fost repuse in situatia de dinaintea reverificarii, organele de solutionare apreciaza ca nu pot fi tinute in loc de aceasta , intrucit aspectele sesizate nu mai coincid, nici sub aspectul incadrării faptelor pe text si articol de lege, nici sub aspectul constatarii acestora.

Astfel daca in primul act de control s-au stabilit accize aferente livrarilor de diluant ale petentei din perioada 01.01-30.06.2008, in cel de-al doilea act de control baza impozabila avuta in vedere la stabilirea accizei o reprezinta cantitatea produsa de petenta in aceiasi perioada.

Din punct de vedere al temeiului legal avut in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea diferentelor suplimentare de acciza, asa cum s-a aratat anterior acestea difera esential.

Cu adresa nr. ../.....2008, DGFP Valcea a solicitat DJAOV Valcea, sa precizeze daca in baza constatarilor efectuate prin actul administrativ fiscal contestat de SC A SRL C. la data de 19.01.2009 s-a formulat plingere/sesizare penala.

Prin adresa nr./.....2009, DJAOV Valcea a comunicat ca " in speta a fost formulata plingere penala " anexind sesizarea penala nr. ../.....2008, intocmita in baza constatarilor din actul administrativ fiscal anterior, respectiv Decizia ../.....2008, care asa cum s-a aratat anterior nu mai exista.

In drept, art.214 alin.1 lit. a din OG 92/2003, rep. privind Codul de procedură fiscală precizează că :

“Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele de drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă “.

Fata de cele de mai sus, raportat la dispozițiile legale susmenționate, se retine ca soluția ce urmează a se pronunța de organele în drept urmare sesizării penale formulată de DJAOV Valcea nu poate avea nici o influență asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă pentru contestația formulată de SC A SRL care are ca obiect un alt act administrativ fiscal decît cel ce a făcut obiectul sesizării penale.

Asadar, se retine ca in conditiile date și văzând dispozițiile art.214 alin.1 lit.a din OG 92/2003 rep.la data de 31.07.2007, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea se investește cu soluționarea pe fond a contestației pe cale administrativă pentru suma contestată de lei.

* * *

Cauza supusa solutionarii este daca produsul fabricat de SC A SRL C. in perioada 01.01 2008-30.06.2008, " Diluant D5/11 N", poate fi incadrat de organele de inspectie fiscala la pozitia tarifara 27101125, in conditiile in care nu s-a solicitat Laboratorului Vamal Central din cadrul ANV completarea certificatului de analiza nr./.....2008 cu datele lipsa.

A. Referitor la acciza in suma de lei

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

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

In Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca " prelevarea probelor s-a efectuat in data de2008 din recipientii expusi spre comercializare si a avut drept scop determinarea incadrării 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 este relevant pentru intreaga productie realizata de petenta in perioada 01.01.2008 - 30.06.2008, chiar daca pe baza datelor inscrise in anexa 2 la raportul de inspectie fiscala se concluzioneaza ca nu s-au respectat proportiile privind componentele de fabricatie ale diluantului iar din unele rapoarte rezulta ca nu exista o rețeta de fabricatie care sa corespunda cu rețetarul prezentat.

O proba prelevata poate fi valabila numai pentru lotul de produse/partida de marfa careia ii apartine si nu pentru intreaga cantitate de produse realizata de petenta in perioada 01.01.2008-30.06.2008, aspecte precizate pe larg, anterior, prin Decizia nr./.....2008.

Astfel chiar in conditiile nerespectării rețetarului, asa cum sustin organele de inspectie fiscala, rezultatul unei probe prelevate dintr-un alt lot de produse putea conduce la alte concluzii si la identificarea unui alt produs. Spre exemplu, in sustinerea constatarilor efectuate, organele vamale au anexat o speta, potrivit careia, ANV prin Nota

nr./TFN /.....2008 a certificat ca produsul Diluant ASS 501, care este obtinut din amestecarea in proportie de peste 98 % a unor uleiuri minerale clasificate la pozitia 2710 si sub 2 % a unui solvent clasificat la pozitia NC 3814, se clasifica legal la unul din codurile corespunzatoare *pacurii*, in aplicarea Regulilor Generale de Interpretare a Nomenclurii Combinatae nr.1 si 6.

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

Astfel cum in cererea formulata s-a mentionat ca proba s-a prelevat din recipientii aflati la vinzare in magazinul din str. IC B. nr.... 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."*

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 insotite de urmatoarele documente:[...]

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

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

*Asupra acestui aspect s-a insistat in decizia nr./.....2008, emisa de DGFP Valcea, aspect neluat in considerare la refacerea controlului efectuat la SC A SRL., contrar dispozitiilor pct.12.7 si 12.8 din Instructiunile de aplicare ale Titlului IX din OG 92/2003 aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/2005 coroborate cu dispozitiile art.216 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala care mentioneaza : " Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal atacat, situatie in care urmeaza **sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare "***

Mai mult decit atat, in contestatia formulata petenta sustine ca la sediul firmei se aflau atat bidoane de 5 litri tip PET cit si recipiente in care se realiza acest produs.

In referatul nr./...2009, intocmit in temeiul pct.3 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/200 Aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF nr 519/2005 organele de inspectie fiscala din cadrul DJAOV Valcea sustin ca Laboratorul Vamal Central a propus urmatoarea clasificare tarifara :

- 27101111 daca produsul este destinat a fi supus unui tratament specific, conform Notei complementare nr. 5 de la Cap.27 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27101115 daca produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament altul decat cel specificat pentru subpozitia 27101111 si se subordoneaza conditiilor prevazute de dispozitiile comunitare adoptate in domeniu;

- 27101125 daca produsul este destinat altor utilizari.

Din raportul de inspectie fiscala precum si din dosarul cauzei intocmit de DJAOV Valcea, nu rezulta ca ulterior transmiterii certificatului de analiza, s-a solicitat ANV-Laboratorul Vamal Central, completarea acestuia in conformitate cu alin (3) al art.17 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 :

" În situatia în care certificatul de analiza nu contine toate informatiile necesare, biroul vamal poate solicita completarea certificatului cu datele lipsa."

Potrivit certificatului de analiza nr./.....2008, existent in copie la dosarul cauzei, nu rezulta ca ANV-Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal -Laboratorul Vamal Central , a mentionat si a propus vreo clasificare tarifara.

Or, potrivit competentei conferite de lege, organele de inspectie fiscala nu sunt abilitate sa realizeze incadrarea tarifara a produselor, aceasta incadrare fiind efectuata si comunicata exclusiv de ANV, prin Laboratorul Vamal Central, in conformitate cu Ordinul presedintelui ANAF nr. 356/2008.

Concluziile laboratorului specifica 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."

Nici prin raportul de inspectie fiscala intocmit anterior la data de 18.07.2008, inregistrat sub nr. 6834/21.07.2008, pag.5 , nu se mentioneaza ca Laboratorul Vamal Central a propus vreo clasificare tarifara pentru proba analizata.

Asadar, desi prin decizia nr. 83/2008, organele de solutionare au precizat DJAOV Valcea, ca trebuia sa solicite ANV - Laboratorul Vamal Central informatii suplimentare astfel incit conform cererii de analiza formulata sa se poata stabili care este incadrarea tarifara a produsului in cauza, per a contrario, organele de inspectie fiscala, procedeaza la incadrarea tarifara a produsului, sustinind ca aceasta este propunerea Laboratorul Vamal Central .

Intr-adevar, potrivit Notelor explicative ale Nomenclurii combinate a Comunitatilor Europene , publicate in temeiul art.9 alin (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 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 între 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 constituinti 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 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.

Or, in cauza, Laboratorul vamal Central nu a comunicat vreo clasificare tarifara pentru lotul de produse din care a fost prelevata proba.

Produsul avind incadrarea tarifara 27101125 apare nominalizat la art. 175 alin (2) lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare astfel :

"Intra sub incidenta prevederilor sectiunilor a 4-a si a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar urmatoarele produse energetice:[...]

c) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69. Pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, **2710 11 25** si 2710 19 29, prevederile sectiunii a 5-a se vor aplica numai circulatiei comerciale în vrac;"

Din prevederile legale sus mentionate rezulta ca

La alin (3)

Mai mult decit atit, potrivit pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare stipuleaza :

(1) Produsele energetice altele decit cele dela alin (30 al art.175 sunt supuse unei accize atunci cind :

In concluzie,

1. organele de solutionare apreciaza ca procedura de prelevare a probelor efectuata de organele de inspectie fiscala este eronata, aceasta nefiind relevanta in sustinerea masurii dispuse de a acciza intreaga productie de diluant realizata de petenta in anul 2008.

2. organele de inspectie fiscala au procedat la incadrarea tarifara a produsului pentru care s-a solicitat efectuarea probelor si stabilirea incadrarii tarifare de catre autoritatea vamala competenta, respectiv ANV-Laboratorul Vamal Central, contrar competentelor legale. Astfel s-a stabilit ca produsul din care a fost prelevata proba este un produs energetic accizabil prevazut la art. 175 alin (2) lit c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, avind in vedere considerentele retinute anterior, organele de solutionare se afla in imposibilitate de a se pronunta asupra legalitatii stabilirii accizei aferenta cantitatii totale de litri de produs finit realizat de petenta in perioada 01.01 -30.06.2008.

In contestatia formulata, petenta sustine ca in data de 05.12.2008 Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Valcea - Serviciul de inspectie fiscala si control ulterior i-a transmis Decizia de impunere nr./.....2008 si Raportul de inspectie fiscala nr./.....2008, acte intocmite avandu-se in vedere concluziile inspectiei fiscale initiale fara insa a se proceda la o noua inspectie fiscala.

Analizind CAP V din Raportul de inspectie fiscala nr./.....2008,, rezulta ca sustinerile petentei sunt justificate intrucit se mentioneaza ca : " au fost prezentate constatările si concluziile rezultate in urma controlului, acestea fiind consemnate in procesul verbal nr./17.07.2008 ... ".

Asadar, data incheierii procesului verbal de 17.07.2008 este anterioara incheierii raportului de inspectie fiscala nr. din data de 28.11.2008 si se refera la constatările si concluziile rezultate in urma controlului anterior materializat prin decizia .../2008 si raportul de inspectie fiscala anexa la aceasta.

Drept urmare, fata de cele de mai sus, se retine ca in reverificarea efectuata organele de inspectie fiscala nu aveau cum sa clarifice cele retinute prin Decizia nr. .../...2008 si sa stabileasca in mod corect diferenta de acciza legal datorata de SC A SRL.

B. In ceea ce priveste accesoriile calculate in suma de ... lei

In fapt, in raportul de inspectie fiscala, pag 8 se mentioneaza ca accesoriile au fost calculate avind in vedere exigibilitatea diferentiei de acciza stabilita, conform art. 192 alin (1) si (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal - adica intervine atunci cind produsul este eliberat in consum - in sensul art. 166 alin (1) pct.b din acelasi act normativ respectiv " eliberarea pentru consum reprezinta b) orice productie, inclusiv ocazionala de produse accizabile in afara regimului suspensiv"

Modul de calcul al accesoriilor apare prezentat astfel :

.... X 0,1 % X 141 zile (26.02.2008 - 15.07.2008) = lei

Fata de cele de mai sus, se retine ca la stabilirea accesoriilor datorate organelor de inspectie fiscala au considerat, ca intreaga productie de diluant a fost realizata de petenta in luna ianuarie 2008, fapt ce contravine datelor inscrise in anexa 2 la raportul de inspectie fiscala, reprezentind Centralizatorul rapoartelor de productie intocmite de SC A SRL in perioada 08.01. 2008 - 26.06.2008.

Mai mult decit atat, faptul ca accesoriile aferente diferentei de acciza stabilita in sarcina petentei in suma de lei sunt eronat stabilite la suma de ... lei, deriva si din faptul ca desi debitul suplimentar s-a diminuat de la suma delei la suma de ... lei , accesoriile calculate au crescut de la lei la lei.

Fata de cele de mai sus, si avind in vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor retinute anterior la pct.A debitul in suma de ... lei este incert, pe cale de consecinta rezulta ca si accesoriile aferente in suma de lei urmeaza acelasi regim ca si principalul.

IN CONCLUZIE,

Avind in vedere situatia de fapt si de drept, actele si documentele existente la dosarul cauzei, considerentele retinute anterior la pct. A si B , se va face aplicarea dispozitiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, rep.la data de 31.07.2007, care precizează:"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare" coroborate cu cele ale art. 213 alin (1) din acelasi act normativ care stipuleaza: " In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. [...]"

In reverificarea ce urmeaza a se efectua, se va face aplicarea prevederilor pct. 12.7 si 12.8 din Instructiunile de aplicare ale Titlului IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005 care precizeaza :

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, *nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat*, acesta putând fi contestat potrivit legii."

De precizat ca in analiza efectuata organelor de solutionare au avut in vedere dispozitiile pct.12.6 din acelasi act normativ care precizeaza :

"12.6. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

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

DECIDE :

Desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./.....2008 si a raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr./.....2008 intocmite la **SC A SRL Creteni**, pentru suma de lei reprezentind accize in suma de lei si majorari de intirziere in suma de lei si refacerea acestora potrivit considerentelor retinute in continutul solutiei astfel pronuntate.

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

DIRECTOR COORDONATOR,