

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. I 2005
privind soluționarea contestației depusa de
S.C. X S.R.L. prin lichidator

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscala asupra contestației formulata de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziilor de impunere având aceeași data si același număr, încheiate de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscala.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adăugata, dobânzi aferente, accize si dobânzi aferente.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 176 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data comunicării deciziei de impunere, respectiv 16.03.2005, potrivit confirmării de primire anexate in copie la dosarul cauzei la pagina 14 si de data inregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice Galați, respectiv 11.04.2005.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 174 si art. 178 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. contesta deciziile de impunere având același număr si aceeași data, emise de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscala, precizând următoarele:

Organele de inspecție fiscala nu s-au pronunțat cu privire la motivul care a stat la baza desființării procesului verbal din data de

26.06.2000, in raport de dispozițiile art.19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997.

Astfel, organele de inspecție fiscală, cu încălcarea dispozițiilor obligatorii fixate de Ministerul Finanțelor Publice prin Decizia din 2003, au trecut peste analiza și soluționarea excepției de reverificare, așa cum este aceasta definită de art.19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 și art. 10 din Hotărârea Guvernului nr. 886/1999.

În esență, legea stabilește o procedură a reverificării, ca excepție de la regula unicei verificări, procedură ce trebuia respectată de organele de inspecție fiscală (referat supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală, decizie de reverificare care trebuia să cuprindă punctual datele necunoscute la data primei verificări).

Mai mult, atât în contestația formulată, cât și în considerentele Deciziei din 2003 se făcea referire la procesul verbal din 06.07.1999, în raport de care actualul raport de inspecție fiscală ar fi trebuit să facă o analiză pertinentă, situație omisă însă, ceea ce nu poate să confere legalitate actualelor acte administrative.

Simpla trimitere pe care actualele organe de inspecție fiscală o fac cu privire la procesul verbal din 24.02.1999 nu poate echivala cu o analiză și o soluție dată excepției de reverificare, soluție ce ar fi trebuit să se sprijine pe temeiurile arătate, respectiv art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 și art. 10 din Hotărârea Guvernului nr. 886/1999.

De asemenea, din constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că verificarea anterioară a societății, pentru perioada 01.05.1997 - 31.12.1998, verificarea în urma căreia a fost întocmit procesul verbal din 24.02.1999, nu constituia un impediment procedural pentru reverificarea societății, pentru aceeași perioadă prin procesul verbal din 26.06.2000, întrucât la verificarea în urma căreia s-a întocmit procesul verbal din 24.02.1999 nu a fost verificată și acciza.

Acest punct de vedere al organelor de inspecție fiscală nu este întemeiat neputând fi reținut întrucât prin procesul verbal mai sus menționat nu a fost verificată acciza pentru că s-a considerat că S.C. X S.R.L. nu a comercializat produse accizabile, neimpunându-se verificarea acestui tip de taxă.

În același sens, așa cum rezulta din procesul verbal din 06.07.1999 chiar Garda financiară a constatat că nu S.C. X S.R.L.

are obligația achitării accizei, taxei MTR și TVA către bugetul de stat, ci S.C. P S.A. "în momentul comercializării carburanților obținuți în urma procesării benzinei COR 90 și COR 92 și transformate în produse supuse accizării".

În consecința, organele de inspecție fiscală au trecut peste excepția ce a constituit motivul principal al desființării actului de control din 26.06.2000 soluționând numai aspectele de fond ale cauzei și întocmind astfel un nou act de control cu încălcarea dispozițiilor legale.

Potrivit precizărilor Deciziei din 2003, în analiza excepției reverificării societății, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice și împlinirea prescripției efectuării controlului fiscal.

Desființându-se actul de control din 26.06.2000, în raport de datele de 25.12.1998, 25.02.1999 și 25.05.1999, scadente pentru facturile emise către S.C. P S.A., termenul de prescripție în care se putea decide reverificarea era împlinit.

În ceea ce privește fondul cauzei, și din acest punct de vedere raportul de inspecție fiscală este netemeinic și nelegal, organele de inspecție fiscală reținând și de aceasta dată, în mod greșit, că societatea datorează bugetului de stat acciza pe produs finit.

Pentru a ajunge la această concluzie, organele de inspecție fiscală au solicitat o serie de relații Direcției generale a finanțelor publice B. Potrivit acestor relații s-a constatat că S.C. X S.R.L. a comercializat produsul petrolier în stare de produs finit, datorând acciza aferentă potrivit art.14 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 82/1997.

Având în vedere faptul că aceste susțineri nu corespund realității, deoarece societatea nu a comercializat produsul petrolier în stare finită, nedatorând acciza potrivit legii, aceasta a solicitat organelor de inspecție fiscală adresa comunicată de Direcția generală a finanțelor publice, dar demersurile societății au rămas fără rezultat.

Având în vedere acest aspect societatea a formulat o reclamație la compartimentul de inspecție și audit din cadrul Direcției generale a finanțelor publice, solicitând, și pe această cale, prezentarea relațiilor comunicate de Direcția generală a finanțelor publice B, pentru argumentul că relațiile primite de la această direcție au fost deformate în scopul menținerii măsurilor dispuse inițial de organele fiscale.

Produsul finit pentru care se datora acciza potrivit legii nu a fost ridicat de S.C. X S.R.L., ci de S.C. P S.R.L., societate care, de altfel, prin contract distinct, se obligase la plata tuturor obligațiilor legale către stat, inclusiv acciza aferenta.

S.C. X S.R.L. a vândut benzina NAFTA unei societăți care a predat-o spre aditivare și fata de aceasta situație de fapt societatea nu avea obligația să constituie și să vireze acciza către bugetul de stat.

Deși se reține că benzina COR 92 predata spre aditivare S.C. R S.A. aparține S.C. P S.R.L., potrivit contractului din data de 12.11.1998, concluzia la care se ajunge, bazată exclusiv pe interpretarea relațiilor primite de la Direcția generală a finanțelor publice B, este cel puțin contradictorie.

Potrivit art. 12 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 82/1997, carburanții auto care întrunesc condițiile de produs finit sunt: benzina premium, regulă și normală, benzina fără plumb și motorină, iar potrivit art. 14 din același act normativ acciza datorată bugetului de stat este stabilită în ECU pe tonă de produs finit.

S.C. X S.R.L. nu a comercializat produse care să întrunească proprietățile vreunui dintre produsele finite indicate la art. 12 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 82/1997, produsul comercializat de societate fiind benzina NAFTA, vândută anterior prelucrării finale către S.C. P S.R.L.

Prin urmare, S.C. X S.R.L. nu avea obligația de a constitui și plăti acciza către bugetul de stat.

Neexistând obligația de plată a accizei nu există nici obligația corelativă cu privire la constituirea și plată taxei pe valoarea adăugată.

Inexistența obligației S.C. X S.R.L. de constituire și virare a accizei către bugetul de stat este confirmată și de Garda financiară, așa cum rezultă din procesul verbal din 06.07.1999.

Sușinerile de mai sus sunt probate cu următoarele înscrisuri:

- Procesul verbal din 24.02.1999 întocmit de Direcția generală a finanțelor publice care a verificat evidența contabilă a societății până la data de 31.12.1998, inclusiv facturile aferente operațiunilor respective, fără să stabilească în sarcina societății obligații fata de bugetul de stat constând în accize sau alte taxe indirecte
- Procesul verbal din 06.07.1999 întocmit de Garda Financiară prin care s-a constatat, cu privire la evidența intrărilor de benzina NAFTA

si ieşirilor de benzina COR 92, ca S.C. X S.R.L. nu avea obligația de a constitui si plati accize sau alte taxe indirecte

- Adresa S.C. R S.A. prin care se precizează ca S.C. X S.R.L. nu a ridicat nici un fel de produs finit sau secundar din incinta S.C. R S.A. Mai mult, aceasta societate confirma ca S.C. P S.A. este cea care recepționează de la S.C. X S.R.L., procesează si aditiveaza cantitatea de benzina in continuare. Având in vedere faptul ca S.C. P S.A. a ridicat benzina comerciala in stare de produs finit, aceasta societate avea obligația de a achita si toate obligațiile către stat

- Contractul incheiat intre S.C. R SA, S.C. P S.A. si S.C. X S.R.L., contract ce a avut ca obiect aditivarea de către S.C. R S.A. a benzinei COR 92 aparținând S.C. P S.A. in urma cumpărării acesteia de la S.C. X S.R.L.

II. Prin raportul de inspecție fiscala incheiat in data de 08.03.2005, care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal III au constatat următoarele:

Perioada supusa verificării: 01.11.1998 - 01.04.2004.

Verificarea s-a efectuat urmare Deciziei Ministerului Finanțelor Publice din 11.12.2003, prin care s-a desființat procesul verbal intocmit in data de 26.06.2000 referitor la sume reprezentând accize, dobânzi aferente, taxa pe valoarea adăugata, dobânzi aferente, contribuția la fondul special al drumurilor publice si dobânzi aferente.

Referitor la accize si taxa pe valoarea adăugata:

S.C. X S.R.L. a achiziționat in perioada noiembrie 1998 - februarie 1999 cantitatea de 2497,42 tone benzina NAFTA de la S.C. I S.A.

In aceasta perioada S.C. X S.R.L. a livrat cantitatea de 2011,165 tone benzina NAFTA procesata la COR 92 destinata procesării (aditivarii) către S.C. P S.A., livrare efectuata in baza contractului de vânzare - cumpărare incheiat la data de 10.11.1998.

Din adresa emisa de Garda financiara rezulta ca S.C. P S.A. nu figurează in baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, la numarul de inregistrare figurând societatea PX S.R.L.

Din solicitarea efectuata de Garda financiara către Oficiul Registrului Comerțului, se confirma faptul ca S.C. P S.A. nu este

inmatriculata la Oficiul Registrului Comerțului al municipiului București pana la data de 06.08.1999.

In vederea stabilirii realității operațiunilor efectuate intre S.C. X S.R.L. si S.C. P S.A., printr-o adresa s-a solicitat Direcției generale a finanțelor publice B - Activitatea de control fiscal sa verifice la S.C. R S.A. daca in perioada noiembrie 1998 - aprilie 1999 a aditivat benzina COR 92 si COR 90 pentru S.C. X S.R.L. si S.C. P S.A.

Din răspunsul primit de la Direcția generala a finanțelor publice B au rezultat urmatoarele:

In perioada noiembrie 1998 - aprilie 1999, S.C. R S.A. a procesat benzina DA pentru S.C. X S.R.L. Procesarea efectuata de S.C. R S.A. pentru aceasta societate a fost efectuata in baza contractului valabil din septembrie 1998 pana la 31 octombrie 1998 prin care se stipulează procesarea cantității de 3000 tone benzina de distilare atmosferica adusa de la Rafinăria S S.A. Prin actul adițional nr. 3 incheiat intre cele doua societăți se prelungește durata contractului pana la 31.03.1999.

In perioada noiembrie 1998 - aprilie 1999 S.C. R S.A. a primit de la Rafinaria S S.A. benzina NAFTA in cantitate totala de 2.493,76 tone. In urma procesării s-a obținut cantitatea de 2007,48 tone benzina COR 92.

Prin contractul incheiat intre S.C. R SA, S.C. X S.R.L. si S.C. P S.A., valabil din data de 17.11.1998 pana la 31.12.1998, termen care a fost prelungit pana la 31.03.1999 potrivit actului adițional, contract având ca obiect aditivarea de către S.C. R S.A. a benzinei COR 92 aparținând S.C. P S.A., in urma cumpărării acesteia pe baza contractului de vânzare -cumpărare din data de 10.11.1998 incheiat intre S.C. X S.R.L. si S.C. P S.A.

Din verificarea efectuata s-a stabilit ca benzina aditivata a fost livrata de S.C. R S.A. pe baza dispozițiilor de livrare, notelor de greutate si declarațiilor de conformitate, documente pe care este inscrisa S.C. X S.R.L. si nu S.C. P SA, dar uleiurile minerale au fost ridicate atât de S.C. P S.A. cat si de S.C. X S.R.L. si S.C. E S.R.L..

Taxa de rafinare, a fost facturata si incasata de S.C. R S.A. de la S.C. X S.R.L.

Analizând toate documentele a rezultat ca nu s-au respectat prevederile art. 14 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor si a altor impozite indirecte, pct.

26 si pct. 29 din Legea nr. 196/1998 pentru aprobarea Ordonanței de urgenta a Guvernului nr. 82/1997.

Având in vedere incalcarea prevederilor legale mai sus menționate, precum si faptul ca S.C. P S.A. nu exista, organele de inspecție fiscala au stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. accize, dobânzi aferente, taxa pe valoarea adăugata aferenta accizelor stabilite suplimentar, dobânzi aferente.

III. Luând in considerare constatările organului de inspecție fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:

Cu privire la excepția de fond privind reverificarea:

In fapt, raportul de inspecție fiscala intocmit in data de 08.03.2005 care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, a fost intocmit urmare Deciziei Ministerului Finanțelor Publice din 11.12.2003, prin care s-a desființat procesul verbal intocmit in data de 26.06.2000 in vederea reverificarii conform art. 9 alin. (3) si (4) din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 13/2001, tinand cont de dispozițiile art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, intrucat societatea a mai fost verificata iar organele de control nu au precizat care sunt datele suplimentare, necunoscute la data incheierii procesului verbal din 06.07.1999 care influențează sau modifica rezultatele acestuia.

Prin procesul verbal intocmit in data de 26.06.2000 organele de inspecție fiscala au constatat faptul ca S.C. X S.R.L. a achiziționat in perioada **noiembrie 1998 - februarie 1999** cantitatea de 2497,42 tone benzina NAFTA de la S.C. I S.A.

De asemenea, in perioada 13.11.1998 - 19.04.1999, S.C. X S.R.L. in baza contractului de vânzare - cumpărare încheiat la data de 10.11.1998 a livrat S.C. P S.A. cantitatea de 2011,165 tone benzina NAFTA procesata la COR 92 destinata procesării (aditivarii). Contractul din 18.11.1998 incheiat intre S.C. R SA, S.C. P S.A. si S.C. X S.R.L., a avut ca obiect aditivarea de către S.C. R S.A. a benzinei COR 92 aparținând S.C. P S.A. in urma cumpărării acesteia pe baza contractului de vânzare - cumpărare din data de 10.11.1998

incheiat intre S.C. X S.R.L. si S.C. P S.A. Benzina COR 92 care a aparținut S.C. X S.R.L. este rezultata din procesare benzina distilare atmosferica in baza contractului din 21.09.1998 incheiat cu S.C. R S.A.

Având in vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 14, art. 28 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 82/1997, prevederile Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, pct. 22 si pct. 23 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 95/1998, pct. 26 si pct. 29 din Legea nr. 196/1998 pentru aprobarea Ordonanței de urgentă a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor si al altor impozite indirecte si au stabilit in sarcina societății accize, TVA si majorări de intarziere aferente.

In susținerea contestației formulata impotriva procesului verbal din data de 26.06.2000 societatea a invocat o serie de documente printre care si procesul verbal din 06.07.1999.

Din procesul verbal din 06.07.1999, rezulta ca efectuarea controlului de Garda financiara a avut ca obiectiv verificarea modului de inregistrare si evidentiere a intrărilor de benzina NAFTA si ieșiri benzina COR 92 (accize, TVA, taxe MTR) si a cuprins perioada noiembrie 1998 - aprilie 1999.

Prin procesul verbal mai sus menționat organele de inspecție fiscala au constatat ca in perioada noiembrie 1998 - aprilie 1999 S.C. X S.R.L. a achiziționat de la S.C. I S.A. cantitatea de 2497,2 tone benzina NAFTA. Aceasta cantitate de benzina a fost procesata la S.C. R SA conform contractului din 21.09.1999 rezultând in urma procesării benzina COR 90 si COR 92. In baza contractului din 18.11.1998 S.C. X S.R.L. a vândut către S.C P S.A. cantitatea de 2011,233 tone benzina rezultata in urma procesării. Conform acestui contract S.C. P S.A. are obligația achitării accizelor, taxelor MTR, TVA către bugetul de stat in momentul comercializării carburanților obținuți in urma procesării benzinei COR 90, COR 92 si transformate in produse supuse accizarii.

Prin contestația formulata impotriva deciziilor de impunere din 10.03.2005 contestatoarea menționează faptul ca organele de inspecție fiscala nu s-au pronunțat cu privire la motivul care a stat la baza desființării procesului verbal din data de 26.06.2000, in raport de dispozițiile art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, precizând totodata ca pentru perioada reverificata prin procesul verbal din data de 26.06.2000 a fost intocmit procesul verbal

din 06.07.1999 care a vizat aceeași perioadă și același tip de impozit și în baza căruia s-a constatat că S.C. P S.A. are obligația achitării accizelor, taxelor MTR, TVA către bugetul de stat în momentul comercializării carburanților obținuți în urma procesării benzinei COR 90, COR 92 și transformate în produse supuse accizării, iar la data întocmirii procesului verbal din 26.06.2000 nu au existat date suplimentare care să nu fi fost cunoscute organelor de control la data controalelor anterioare.

In drept, la art. 19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, aprobată prin Legea nr.64/1999, cu completările și modificările ulterioare se precizează:

"Controlul fiscal la sediul, domiciliul ori reședința contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, după caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție de la prevederile alin.1, conducătorul organului de control fiscal competent sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale poate decide re-verificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii controlului fiscal și până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță, apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, după caz, serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale la data efectuării controlului, care influențează sau modifică rezultatele acestuia."

În legătură cu aceste prevederi, la art.10 alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 886/1999, se precizează:

"Datele suplimentare, necunoscute organelor de control fiscal la data efectuării controlului fiscal la un contribuabil, pot apărea în situații cum sunt:

a) efectuarea unor controale fiscale încrucișate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea, pe parcursul acțiunilor de control efectuate la alți contribuabili, a unor date sau informații

suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului intr-o perioada care a fost deja supusa controlului fiscal;

c) solicitări ale organelor de urmărire penala in cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscala;

d) informații obținute de la terți, de natura sa modifice sau sa influenteze, in mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior

Prevederile legale mai sus menționate au fost menținute si prin art. 102 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 102.4 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Se retine deci ca reverificarea aceleesi perioade si aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regula care interzice aceasta reverificare, aceasta operand numai in cazurile expres prevăzute de lege, respectiv in situația in care de la încheierea controlului fiscal si pana la implinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organului de control la data efectuării controlului care influențează sau modifica rezultatele acestuia, excepțiile fiind de stricta interpretare si aplicare.

In consecința, Ordonanța Guvernului nr.70/1997, aprobata prin Legea nr. 64/1999, cu modificările si completările ulterioare si Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicata, **interzic reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioada si același tip de impozit, cu excepțiile prevăzute de art. 19 alin. (2), respectiv art. 102 alin. (3).**

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca reverificarea s-a datorat apariției unor date suplimentare, necunoscute la data controalelor anterioare, respectiv adresei din 22.07.1999 a Gărzii financiare, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 62 - vol. III, prin care se comunica Gărzii financiare faptul ca la numărul de inmatriculare, in baza de date a Gărzii financiare figurează S.C. PX S.R.L. si nu S.C. P SA, precum si adresei din 18.08.1999 a Camerei de Comerț si Industrie a României si a Municipiului București, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 61 -vol. III, adresa prin care se comunica Gărzii financiare faptul ca pana la data de 06.08.1999 S.C. P S.A. nu este inmatriculata la Oficiul Registrului Comerțului a Municipiului București.

Prin urmare, la data efectuării controlului erau indeplinite condițiile necesare efectuării unei reverificari intrucat la acea data organele de inspecție fiscală erau în posesia unor date suplimentare, necunoscute la data efectuării primei verificări, respectiv 06.07.1999, care au influențat și modificat rezultatele verificărilor anterioare, așa cum au fost acestea definite la art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, aprobată prin Legea nr.64/1999, cu completările și modificările ulterioare și la art.10 alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 886/1999 și la art. 102 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și pct. 102.4 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

Având în vedere **incadrarea în excepția de la regula care interzice reverificarea aceleasi perioade și aceluiași tip de impozit**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea fondului cauzei.

1) Referitor la accize, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L. datorează accize pentru benzina aditivată la S.C. R S.A. urmare contractului din 18.11.1998 încheiat între S.C. R SA, S.C. P S.A. și S.C. X S.R.L care a avut ca obiect aditivarea de către S.C. R S.A. a benzinei COR 92 aparținând S.C. P S.A. în urma cumpărării acesteia pe baza contractului de vânzare - cumpărare din data de 10.11.1998 încheiat între S.C. X S.R.L. și S.C. P S.A., în condițiile în care acest contract de vânzare cumpărare nu a fost pus în executare, pe documentele de livrare a benzinei astfel aditivată de S.C. R S.A., fiind înscrisă S.C. X S.R.L., iar taxa de procesare a fost achitată de contestatorem.

In fapt, în baza contractului din 21.09.1998, valabil pe perioada septembrie - 31 octombrie 1998, S.C. R S.A., procesează pentru S.C. X S.R.L. cantitatea de 3000 tone benzina de distilare atmosferică aprovizionată de la Rafinăria S S.A. Prin actul adițional încheiat între cele două societăți se prelungește durata contractului din 21.09.1998 până la 31.03.1999.

In baza contractului de vânzare cumpărare incheiat la data de 10.11.1998 S.C. X S.R.L. trebuia sa livreze către S.C. P S.A. cantitatea de 2011,165 tone benzina NAFTA procesata la COR 92, destinata procesării (aditivarii), in valoare totala de 465.285 lei.

La data de 18.11.1998 se incheie contractul din 18.11.1998 intre S.C. R S.A., S.C. P S.A. si S.C. X S.R.L. având ca obiect: aditivarea de către S.C. R S.A. a benzinei COR 92 aparținând S.C. P S.A. in urma cumpărării acesteia pe baza contractului de vânzare -cumpărare din data de 10.11.1998 incheiat intre S.C. X S.R.L. si S.C. P S.A.

Benzina COR 92 care a aparținut S.C. X S.R.L. este rezultata din procesare benzina distilare atmosferica in baza contractului din 21.09.1998 incheiat cu S.C. R S.A.

Urmare procesării benzinei COR 92, efectuata in baza contractului din 18.11.1998 au rezultat produse finite, respectiv benzina premium cu plumb si benzina premium ecologica, pentru care nu s-au calculat si platit accize.

Contractul din 18.11.1998 a fost prelungit pana la 31.03.1999 potrivit actului adițional.

Prin contractul din 18.11.1998 s-a prevăzut ca "S.C. P S.A. se obliga sa platească toate datoriile către stat (accize, MTR, TVA) rezultate in urma comercializării pe piața romaneasca a benzinelor preluate de la S.C. R S.A. in baza prezentului contract".

Conform unei adrese Garda financiara B comunica Gărzii financiare G faptul ca la numărul de înmatriculare J, in baza de date a Gărzii financiare B figurează S.C. PX S.R.L. si nu S.C. P SA, iar prin adresa din 18.08.1999 Camera de Comerț si Industrie a României si a Municipiului București, comunica Gărzii financiare G faptul ca pana la data de 06.08.1999 S.C. P S.A. nu este înmatriculata la Oficiul Registrului Comerțului a Municipiului București.

In drept, potrivit art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor si al altor taxe indirecte, *"din grupa produselor petroliere se datorează accize pentru carburanții auto, respectiv:*

- *benzină premium, regular și normală;*
- *benzină fără plumb;*

- motorină", iar potrivit art. 13 *"plătitori de accize pentru carburanții auto sunt agenții economici producători sau importatori de astfel de produse."*

La art. 14 din ordonanța guvernului mai sus menționată se precizează ca *"pentru carburanții auto se datorează bugetului de stat accize stabilite în ECU pe tona de produs finit, prevăzute în anexa nr. 1."*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că în baza contractului din 21.09.1998, anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 41 - 42 - vol. III, S.C. R S.A. a procesat pentru S.C. X S.R.L. cantitatea de 3000 tone benzină de la distilarea atmosferică. Urmare acestei procesări s-a obținut benzină COR 92. Taxa de procesare a fost plătită de S.C. X S.R.L., conform facturilor fiscale și documentelor de plată anexate în copie la vol. V din dosarul cauzei.

De asemenea, se reține că urmare contractului de vânzare cumpărare încheiat la data de 10.11.1998, S.C. X S.R.L. a întocmit facturile din 13.11.1998, din 15.01.1999 și din 19.04.1999 către S.C. P S.A. în care a fost înscrisă cantitatea de 2011,165 tone benzină NAFTA procesată la COR 92, destinată procesării (aditivării).

Asa cum rezulta din adresa Direcției generale a finanțelor publice, S.C. X S.R.L. nu deține documente din care să rezulte încasarea contravalorii facturilor din 13.11.1998, din 15.01.1999 și din 19.04.1999. În susținerea celor de mai sus fiind anexată adresa din 29.08.2005 a S.C. E S.R.L., lichidator judiciar al S.C. X S.R.L., prin care se precizează că aceasta nu deține documente privind încasarea contravalorii acestor facturi.

Se reține faptul că din procesul verbal întocmit în data de 20.01.2005 la S.C. R S.A. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice B urmare adresei din 16.12.2004 a Direcției finanțelor publice G, proces verbal anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 3 - 5, vol. IV, rezulta că livrarea produselor finite obținute urmare aditivării benzinei COR 92 în baza contractului din 18.11.1998, s-a efectuat de S.C. R S.A. pe baza dispozițiilor de livrare, notelor de greutate și declarațiilor de conformitate, documente pe care este înscrisă S.C. X S.R.L. și nu S.C. P SA, iar uleiurile minerale au fost ridicate atât de S.C. P SA, cât și de S.C. X S.R.L. și S.C. Ef S.R.L., pe baza de delegație emisă de

aceste societăți și a unei adrese emisa de S.C. P S.A. și S.C. X S.R.L. către S.C. R S.A. prin care se dispune livrarea acestor produse și către S.C. EF S.R.L.

Având în vedere faptul că la dosarul cauzei nu erau anexate documentele mai sus menționate, prin adresa din 30.05.2005 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat aceste documente Direcției generale a finanțelor publice B.

Astfel, prin adresa din 13.06.2005, Direcția generală a finanțelor publice B a remis documentele solicitate.

Urmare analizării acestor documente, existente în copie la dosarul cauzei la paginile 13 - 381 - vol. VI, rezulta că pe delegațiile pentru ridicare de mărfuri apar numele unor persoane fizice, aceste documente purtând stampila S.C. P SA, S.C. Ef S.R.L., însă pe notele de greutate, dispozițiile de livrare și declarațiile de conformitate, documente întocmite de S.C. R SA, apare înscrisă S.C. X S.R.L. și nu S.C. P S.A.

Conform anexelor la procesul verbal întocmit în data de 20.01.2005 la S.C. R SA, rezulta că taxa de procesare aferentă produselor finite obținute urmare aditivării benzinei COR 92 în baza contractului din 18.11.1998, nu a fost plătită de S.C. P S.A., ci de S.C. X S.R.L. și S.C. Ef S.R.L.

De asemenea, se reține că la dosarul cauzei nu sunt anexate documente din care să rezulte că au fost realizate decontări între S.C. X S.R.L. și S.C. P S.A. cu privire la taxa de procesare aferentă produselor finite.

De altfel, acest fapt rezulta și din adresa Direcției generale a finanțelor publice G din 30.08.2005, prin care se precizează că S.C. X S.R.L. nu deține documente din care să rezulte efectuarea unor astfel de decontări. În susținerea celor de mai sus fiind anexată adresa S.C. E S.R.L., lichidator judiciar al S.C. X S.R.L., prin care se precizează că aceasta nu deține documente privind decontările anterior precizate.

Mai mult, așa cum rezulta din adresa din 22.07.1999 a Gărzii financiare B, anexată în copie la dosarul cauzei la pagina 62 - vol. IV la numărul de înmatriculare J/1994, în baza de date a Gărzii financiare B figurează S.C. PX S.R.L. și nu S.C. P SA, iar din adresa din 18.08.1999 a Camerei de Comerț și Industrie a României și a Municipiului București, rezulta că până la data de 06.08.1999 S.C. P

S.A. nu era inmatriculata la Oficiul Registrului Comerțului a Municipiului București.

Se retine ca prin adresa din data de 19.09.2005, Parchetul de pe langa Tribunal precizeaza faptul ca „dosarul penal nr. P/1999, a vizat contractul comercial incheiat intre S.C. R S.A., P S.A. si S.C. X S.R.L., la data de 18.11.1998.

Pentru dovedirea existentei societatii comerciale P S.A., a fost atasata la dosar o copie a certificatului de inmatriculare eliberat de Oficiul Registrului Comertului al municipiului Bucuresti si certificatul de inregistrare fiscala eliberat de Ministerul Finantelor la data de 18.09.1995.

In timpul cercetarilor, nu a fost identificat sediul S.C. P S.A.

Asa cum rezulta din copia certificatului de inmatriculare, mai sus mentionat, anexat la dosarul cauzei la pagina 116 – vol. IV, pe acesta este inscris nr. J 40/1994, insa asa cum s-a retinut mai sus la numărul de înmatriculare J40/1994 figurează S.C. PX S.R.L. si nu S.C. P S.A, iar pana la data de 06.08.1999 aceasta societate nu era inmatriculata la Oficiul Registrului Comerțului a Municipiului București.

In ceea ce priveste certificatul de inregistrare fiscala eliberat de Ministerul Finantelor la data de 18.09.1995, anexat in copie la dosarul cauzei la pagina 115 – vol. IV, se retine ca pe acesta este inscris codul de inregistrare fiscala R, insa asa cum rezulta din baza de date a Ministerului Finantelor Publice nu exista agent economic cu acest cod.

Având in vedere cele de mai sus, rezulta ca pentru cantitatea de benzina inscrisa de S.C. X S.R.L. in facturile intocmite către S.C. P SA, nu a fost transferat dreptul de proprietate catre aceasta societate, cantitatea de benzina mai sus mentionata ramanand in proprietatea contestatoarei.

In consecința, benzina aditivata de S.C. R S.A. in baza contractului din 18.11.1998 aparține S.C. X S.R.L., astfel ca pentru aceasta benzina, produs finit, contestatoarea datorează accize, conform prevederilor legale anterior menționate, S.C. X S.R.L. având calitatea de producător, intrucat a transformat benzina NAFTA

procesata la COR 92 in produse finite, respectiv benzina cu plumb si benzina premium ecologica.

Astfel, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit in sarcina contestatoarei accize aferente benzinei aditivate de S.C. R S.A. in baza contractului din 18.11.1998, avandu-se in vedere si dispozitiile pct. 26 din Legea nr. 196/1998 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor și al altor impozite indirecte, potrivit căroră *"valoarea în lei a accizelor și a impozitelor datorate bugetului de stat, stabilite potrivit prezentei ordonanțe de urgență în ECU pe unitatea de măsură, se determină prin transformarea sumelor exprimate în ECU la cursul de schimb valutar, stabilit de Banca Națională a României în penultima zi lucrătoare a săptămânii. Acest curs se utilizează pe toată durata săptămânii următoare"*, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulata de S.C. X S.R.L. va fi respinsa ca neîntemeiata.

Referitor la argumentele contestatoarei conform căroră produsul finit pentru care se datora accize potrivit legii nu a fost ridicat de S.C. X S.R.L. ci de S.C. P SA, societate care de altfel prin contract distinct se obligase la plata tuturor obligațiilor legale către stat, inclusiv acciza aferenta, acestea nu pot fi reținute in soluționarea favorabila a contestației intrucat asa cum s-a precizat anterior, contestatoarea nu poate justifica cu documente ca s-a efectuat transferul dreptului de proprietate pentru benzina COR 92 care a aparținut acesteia, astfel ca in ceea ce privește contractul din 18.11.1998 acesta nu a fost pus in aplicare, benzina aditivata de S.C. R S.A. in baza acestui contract, este proprietatea S.C. X S.R.L. In consecința si benzina COR 92, produsul finit rezultat, aparține contestatoarei.

Astfel nu este relevant faptul ca prin contractul din 18.11.1998 este prevăzut in sarcina S.C. P S.A. plata către bugetul de stat a accizelor aferente benzinei aditivate de S.C. R S.A. in baza contractului din 18.11.1998 intrucat la momentul aditivarii, actul normativ care reglementa accizele, respectiv Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor si al altor taxe indirecte, preciza ca *plătitori de accize pentru carburanții auto sunt agenții economici producători sau importatori de astfel de produse*, acciza fiind datorata pe *tona de produs finit*, ori, asa cum s-a reținut mai sus, produsele finite, benzina premium cu plumb si benzina

premium ecologica, rezultate urmare aditivarii, aparțin S.C. X S.R.L. și nu S.C. P S.A.

În ceea ce privește rezoluția P/2002 prin care s-a confirmat propunerea de neincepere a urmăririi penale față de administratorul S.C. X S.R.L., pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 13 din Legea nr. 87/1994, rezoluție emisă urmare sesizării Direcției generale a finanțelor publice G referitoare la neevidențierea și nevirarea la bugetul de stat de către S.C. X S.R.L. a accizelor și a taxei pe valoarea adăugată, se reține că organele de cercetare penală, la emiterea acestei rezoluții, nu au avut în vedere faptul că S.C. P S.A. nu era înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului al Municipiului București.

Astfel, așa cum s-a reținut mai sus, atâta timp cât această societate nu exista nu are relevanța concluzia rezoluției mai sus menționată conform căreia nu S.C. X S.R.L. era obligată la plata accizelor aferente benzinei aditivată de S.C. R S.A. în baza contractului din 18.11.1998 cu S.C. P S.A. care s-a obligat prin contract la plata accizelor.

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația de a include în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată accizele aferente produselor finite rezultate urmare aditivării benzinei NAFTA procesată la COR 92.

In fapt, la pct. 1 din prezenta decizie s-a reținut că S.C. X S.R.L. datorează accize în suma de 804.633 lei aferente benzinei aditivată de S.C. R S.A. în baza contractului din 18.11.1998.

Societatea nu a inclus în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată accizele în suma de 804.633 lei.

In drept, art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, precizează:

"Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

a) prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț. Aceste prețuri cuprind și accizele stabilite potrivit normelor legale."

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezenta decizie S.C. X S.R.L. datorează accize aferente benzinei aditivată de S.C. R SA în baza contractului din 18.11.1998, se reține că societatea avea obligația includerii acestor accize în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată, drept pentru care pentru acest capăt de cerere contestația formulată de S.C. X S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată.

3) Referitor la dobânzile aferente accizelor și la dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de dobânzi aferente accizelor și taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei au fost reținute debitele de natură accizelor și taxei pe valoarea adăugată iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al dobânzilor, aceasta datorează și aceste sume reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***", art. 33 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 82/1997 și art. 34 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 12, art. 13, art. 14 și art. 33 din Ordonanța Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor și al altor taxe indirecte, art. 13 și art. 34 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată coroborate cu prevederile art. 185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. prin lichidator** referitoare la sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi aferente, accize și dobânzi aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării.