



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

**DECIZIA NR. 53 /2011
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. .X. SRL din .X., jud..X. ,
înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907675/11.05.2010 și sub nr.908219/12.07.2010,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul de inspecție fiscală și control ulterior și Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. cu privire la contestațiile formulate de **S.C. .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., Str.X, jud..X., CUI x, înregistrată la Oficiul Registrului Comertului sub nr.J/02/X/2001, înregistrate sub nr.907675/11.05.2010 și sub nr.908219/12.07.2010, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/25.02.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul de inspecție fiscală și control ulterior, precum și împotriva Deciziilor nr.X/06.05.2010, nr.X/12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, emise de organele fiscale din cadrul Administrației Financiare pentru Contribuabili Mijlocii .X..

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

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

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrative fiscale, respectiv:

- la Direcția generală de soluționare a contestațiilor, la data de **15.03.2010**, conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.1/CIF/25.02.2010, conform mențiunii înscrisă pe aceasta "*Am primit un exemplar 7 file –X. Marinela - 25.02.2010*", cu semnătura și ștampila societății;

- la Direcția generală de soluționare a contestațiilor, la data de **14.06.2010**, conform ștampilei aplicată pe plicul poștal, față de data emiterii Deciziei nr.5 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, respectiv 09.06.2010;

- la Direcția generală de soluționare a contestațiilor, la data de **14.06.2010**, conform ștampilei aplicată pe plicul poștal, față de data emiterii Deciziilor nr.X/06.05.2010 și nr X/12.05.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, respectiv 12.05.2010, conform mențiunii înscrisă pe aceasta "*Am primit 1 ex. în original azi 12.05.2010*", cu semnătura și ștampila societății;

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art. 207 alin.1 și art. 209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile pct.9.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.519/2005, potrivit căruia "*În situațiile în care organele*

competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile formulate de SC .X. SRL.

Cu adresa nr..X./01.03.2010, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul de inspecție fiscală și control ulterior a transmis Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție- Serviciul Teritorial .X. - Parchetul Național Anticorupție – Serviciul Anticorupție .X., Sesizare penală împotriva numitului

.X. .X.-.X., administrator la SC .X. SRL în perioada 01.01.2006 – 31.12.2008, cu privire la constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.02.2010 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, în vederea cercetării dacă faptele întrunesc condițiile de începere a urmăririi și cercetării penale, organele de inspecție fiscală constituindu-se parte civilă pentru debitul stabilit prin decizia de impunere.

Prin Rezoluția din data de 28.04.2010, emisă în dosarul nr..X./P/2009, Parchetul de pe lângă Judecătoria .X.-x, s-a dispus scoatere de sub urmărire penală a învinutului .X. .X. .X. pentru comiterea infracțiunii prevăzută de art.296¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar prin Rezoluția din data de 08.09.2010, emisă în dosar nr..X./II/2/2010 de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a fost respinsă ca neîntemeiată plângerea Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Prin Ordonanța din data de 10.07.2010, emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție- Serviciul Teritorial .X., în dosarul nr.x/P/2010, s-a dispus:

1. Neînceperea urmăririi penale față de .X. .X. .X., sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) și alin.3 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

2. Disjungerea și declinarea competenței de soluționare a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., în vederea efectuării cercetărilor necesare pentru a se stabili dacă față de .X. .X. .X. sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.296 alin.1 lit.f și k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.290 și 291 din Codul penal.

Totodată, prin Ordonanța din data de 22.10.2010, emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție- Secția de combatere a corupției în dosarul nr.X/II-2/2010 s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a plângerii formulate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva soluției adoptate prin Ordonanța emisă la data de 20.07.2010, în dosarul nr.27/P/2010 al Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial .X..

Prin Sentința Penală nr.X/11.01.2011 emisă de Judecătoria .X.-Criș, în dosarul nr..X./210/2010, rămasă definitivă în sistemul căilor de atac, s-a hotărât respingerea plângerii formulată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva soluției de neîncepere a urmăririi penale față de .X. .X. .X. pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art.9 alin.1 lit.c)

raportat la art.3 din Legea nr.241/2005 dispusă prin Ordonanța din data de 20.07.2010 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial .X., emisă în dosarul nr.x/P/2010, și menținută prin Ordonanța din data de 22.10.2010, emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție- Secția de combatere a corupției, ca nefondată.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.1/x/25.02.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.-Serviciul inspecție fiscală și control ulterior, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.02.2010, societatea susține următoarele:

Aspecte procedurale

Contestatoarea susține că au fost încălcate prevederile art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a fost respectată durata verificării de 3 luni, având în vedere că societatea nu este mare contribuabil.

Astfel, susține că verificarea a început la data de 13.02.2009 și s-a încheiat la data de 25.02.2010. Cu adresa nr..X./X/22.07.2009 organele de inspecție fiscală au comunicat societății că se suspendă verificarea și a fost reluată la data de 12.02.2010 conform adresei nr..X./11.02.2010, dar în această perioadă au fost încheiate procesele verbale nr..X./30.09.2009 și nr..X./30.09.2009, precum și procesul verbal de sigilare a instalațiilor n..X./05.10.2009 ca urmare a verificărilor încrucișate, a verificărilor evidențelor contabile și solicitărilor de informații de la terți. Contestatoarea susține că acestea demonstrează că suspendarea a fost de fapt o continuare a controlului.

Totodată, contestatoarea susține că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 și art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind ignorat dreptul societății de a-și exprima punctul de vedere cu privire la constatări.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au respins cererea de efectuare a unei expertize tehnice, conform prevederilor art.49 alin.1 lit.b), art.55 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întemeiată pe evidențierea erorilor de calcul și încadrare privind stocurile de materii prime și produse finite, consumurile de producție, nivelul accizei și al accesoriilor.

Referitor la accizele stabilite suplimentar aferente livrărilor de produse finite accizabile, contestatoarea susține că se datorează unor erori de adunare/scădere/transcriere, parte din acestea fiind prezentate în anexa 29 la contestație.

De asemenea, arată că nu se face distincție între intrările efective de materii prime achiziționate de la furnizorii comercianți și intrările de materii prime în gestiuni analitice ca urmare a transferurilor între gestiunile societății, dispersate teritorial, dublând fără temei anumite cantități și denaturând situația reală, astfel:

În ceea ce privește neluarea în calcul a consumului de materii prime, contestatoarea susține:

Conform fișelor tehnologice pentru realizarea produsului finit materiile prime trebuie aduse la temperatura de 50-60° celsius pentru a realiza omogenizarea acestora, operațiune ce se realizează cu trei centrale termice.

Pentru consumuri, societatea a întocmit bonuri de consum conform prevederilor OMFP nr.1850/2005 și a efectuat articolele contabile :

302 "*materiale consumabile*" = 301 "*materii prime*"

602 "*cheltuieli cu materiale consumabile*" = 302 "*materiale consumabile*", reflectate valoric în debitul contului 345 "*produse finite*„ conform prevederilor art.55 alin.2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Materiile prime directe consumate se regăsesc în produsul finit, acestea fiind transferate pe baza bonurilor de transfer, iar consumurile se regăsesc în rapoartele de producție.

Astfel, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia nu se regăsesc cantitățile de materii prime consumate în cantitățile de produs finit nu este reală întrucât cantitatea de materie primă nu poate face obiectul stabilirii accizei ci contribuie direct la fabricarea produsului finit, iar potrivit prevederilor art.165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt îndeplinite niciuna din condițiile exigibilității taxei speciale de consum, acestea nu reprezintă o eliberare pentru consum și nici pierderi sau lipsuri, diferențele fiind justificate de procesul de producție.

Referitor la accizele stabilite în sarcina societății în calitate de comerciant, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatarea pe faptul că societatea nu făcut dovada plății accizelor de către furnizori (unii nu au răspuns adreselor organelor de inspecție fiscală, alții au intrat în procedura de reorganizare sau a falimentului) și întrucât din avizele cu care s-a livrat marfa rezultă că au fost livrate la sediul secundar .X., autorizat și ca antrepozit fiscal, avizele de însoțire a mărfii sunt cele care

au relevanță în estimarea bazei de impunere, iar acciza de plată cade în sarcina SC .X. SRL.

Societatea susține că avizele de însoțire nu au relevanță deoarece :

Atât timp cât antrepozitarii au întocmit factura cu acciza menționată expres în aceasta, iar furnizorii comercianți au întocmit facturi în condiții de acciză plătită, respectiv un preț în care acciza este inclusă, în calitate de cumpărător nu avea obligația să solicite acestora dovada plății, aceasta fiind atribuția organelor de inspecție fiscală.

Avizele de însoțire cu care s-au revândut mărfurile au menționat și punctul de lucru .X. întrucât sunt documente pretipărite și societatea a considerat util să înscrie și această mențiune.

Faptul că din anul 2004 societatea are punct de lucru declarat la Oficiul Registrului Comerțului la .X., iar din anul 2006 are și antrepozit fiscal nu înseamnă că toate operațiunile desfășurate în acel loc sunt echivalente cu operațiunile desfășurate prin antrepozitul fiscal. Având în vedere că antrepozitul fiscal este un loc strict delimitat, activitatea acestuia trebuie să fie independentă de alte activități desfășurate.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile art.178 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru produse pe care le-a achiziționat, în calitate de comerciant, de la terți comercianți și le-a revândut către persoane juridice bine determinate ca denumire și adresa sediului, circuitul economic nefiind întrerupt.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală privind faptul că activitățile de comerciant nu erau evidențiate separat, reiterând faptul că în avizele de însoțire a mărfurilor era înscris că livrarea s-a efectuat din antrepozitul fiscal .X., societatea susține că această constatare nu este reală, iar din conținutul raportului de inspecție fiscală rezultă contradicții, respectiv la pag.76 se constată că evidențele nu erau ținute separat, la pag.75 din același act administrativ se constată că produsele energetice au fost înregistrate ca și marfă în gestiuni separate.

În ceea ce privește situația reală a consumurilor de materii prime și livrărilor de produse finite, contestatoarea arată că:

Pe luna mai 2006, au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de x kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de x kg (x kg x kg.)

Pe luna iunie 2006,

Calculare eronate în ce privește ieșirile

Contestatoarea susține că la pag.15 din raportul de inspecție fiscală este înscrisă eronat cantitatea de x kg ca diferență între facturile emise

pentru cantitatea de x kg și facturile stornate pentru cantitatea de x kg. Astfel, suma cantităților facturate este de x kg din care se scade suma cantităților stornate de x kg, rezultând diferența de X kg și nu X kg cât a luat în calcul organul de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au omis luarea în calcul a facturilor fiscale nr.X/05.06.2006, nr.X/05.06.2006, nr.X/21.06.2006 și nr.X/30.06.2006 ce au înscrisă cantitatea de X kg.

Totodată, societatea susține că facturile fiscale nr.X/21.06.2006 și nr.X/30.06.2006 se regăsesc luate în calculul accizei atât la vânzări de produs finit, cât și la vânzări de marfă.

Ca urmare, situația reală a ieșirilor pe luna iunie 2006, este:	
Facturi raport de inspecție fiscală	X kg
Facturi stornate	X kg
Facturi emise neevidențiate de organul de insp.	X kg
Facturi marfă evidențiate eronat la produs finit	X kg
TOTAL livrări produs finit	X kg

Calculer eronate cu privire la consumuri

Contestatoarea susține că potrivit NIR nr.X/01.06.2006 și nr.X/02.06.2006 au fost recepționate materii prime achiziționate de la SC .X. SA cu factura nr..X./01.06.2006 cantitatea de X litri și cu factura nr..X./31.05.2006 cantitatea de X litri.

Deși, în balanța materialelor este specificată unitatea de măsură litrul, organele de inspecție fiscală au considerat cantitatea ca fiind echivalent în kg, fără a ține seama de prevederile art.37 alin.11 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „cantitatea în litri la + 15°C = cantitatea în kg: *densitatea la +15°C*”, altfel spus cantitatea în kg la +15°C = cantitatea în litri la +15°C X densitatea la + 15°C.

Ca urmare, cantitatea în kg care trebuia să fie luată în calcul la consumul de materii prime este de X kg față de X litri, recepționată.

Contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg – X litri + Xkg).

Pe luna iulie 2006, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg.)

Pe luna august 2006, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg.)

Pe luna septembrie 2006, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de 1X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg.)

Pe luna octombrie 2006,

Calcul eronat în ce privește ieșirile

Contestatoarea susține că facturile fiscale nr..X./08.10.2006, nr..X./08.10.2006, nr..X./11.10.2006 și nr..X./26.10.2006 sunt luate în calculul accizei atât la vânzări de produs finit cât și la vânzări de marfă.

Ca urmare, situația reală a ieșirilor pe luna octombrie 2006 este:

Facturi raport de inspecție fiscală	.X. kg
Facturi marfă evidențiate eronat la produs finit	.X. kg
TOTAL livrări produs finit	.X. kg

Calcul eronat cu privire la consumuri

Contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Pe luna noiembrie 2006,

Calcul eronat în ce privește ieșirile

Contestatoarea susține că factura nr..X./16.11.2006 se regăsește luată în calculul accizei atât la vânzări de produs finit, cât și la vânzări de marfă.

Ca urmare, situația reală a ieșirilor pe luna noiembrie 2006, este:

Facturi raport de inspecție fiscală	X kg
Facturi marfă evidențiate eronat la produs finit	X kg
TOTAL livrări produs finit	X kg

Calcul eronat cu privire la consumuri

Contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de Xkg (X kg – X kg).

Pe luna decembrie 2006,

Calculare eronate în ceea ce privește ieșirile

Contestatoarea susține că factura nr..X./19.12.2006 se regăsește luată în calculul accizei atât la vânzări de produs finit, cât și la vânzări de marfă.

Ca urmare, situația reală a ieșirilor pe luna decembrie 2006, este:

Facturi raport de inspecție fiscală	X kg
Facturi marfă evidențiate eronat la produs finit	X kg
TOTAL livrări produs finit	X kg

Calculare eronate cu privire la consumuri

Contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Din centralizarea celor prezentate societatea susține că, pe anul 2006, nu există livrată o cantitate de produs finit mai mare decât materiile prime introduse efectiv în procesul de producție cu X kg, cantitatea de materie primă introdusă în procesul de producție fiind de X kg, iar cantitatea de produs finit fiind de X kg.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din lista de inventar a societății rezultă un stoc de X kg deși conform anexei 49 fila 213 din vol.2 organul de inspecție fiscală a totalizat cele două poziții și a înscris cantitatea de X kg ce corespunde realității. Cantitatea de X kg reprezintă combustibil S2 fabricat în vederea testării parametrilor care, ulterior a fost reprocessat în combustibil S1.

Contestatoarea susține că a livrat produs finit de X tone, a calculat acciza de de X lei și a virat suma de X, deci nu există acea diferență de plată de X lei.

De asemenea, susține că nu datorează acciza în sumă de X lei și nici accesoriile aferente.

Pe luna ianuarie 2007, contestatoarea susține că la calculul consumurilor de materii prime organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind introdusă cantitatea de X kg ce a fost înregistrată ca ieșită din gestiune dar nu pentru producție ci restituită. Această cantitate de materie primă a fost împrumutată, până la reprovizionare, conform contractelor nr.X/09.01.2007 și nr.2/10.01.2007 urmând ca ulterior să fie restituită. Astfel, cantitatea a intrat în gestiune conform avizelor nr.X/09.01.2007 și nr..X./10.01.2007 și a fost restituită cu avizele nr.X/15.01.2007 și nr.X/17.01.2007 fiind utilizată o singură dată în procesul de producție. Cu toate că organele de inspecție fiscală menționează în raportul de inspecție fiscală despre operațiunea de

împrumut și de restituire în situația întocmită dublează cantitățile ca intrări – achiziții – și ieșiri – consumuri în producție.

Contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg -X kg restituire).

Pe luna februarie 2007, contestatoarea susține că la calculul consumurilor de materii prime, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind introdusă cantitatea de X kg ce a fost înregistrată ca ieșită din gestiune, dar nu pentru producție ci restituită. Această cantitate de materie primă a fost împrumutată, până la reprovizionare, conform contractului nr.X/24.01.2007. Astfel cantitatea a intrat în gestiune conform avizului nr..X./24.01.2007 și a fost restituită cu avizele nr..X./02.02.2007 și nr..X./12.02.2007 fiind utilizată o singură dată în procesul de producție. Cu toate că organele de inspecție fiscală menționează în raportul de inspecție fiscală despre operațiunea de împrumut și de restituire în situația întocmită dublează cantitățile ca intrări – achiziții – și ieșiri – consumuri în producție.

Contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de 1.505 kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat eronat ca fiind dare în consum de materii prime cantitatea de 2.161 kg ce reprezintă combustibil tip S2, aceasta cantitate reprezentând ieșire de produse finite în vederea reprelucrării și transformării în produsul finit combustibil tip S1. Contestatoarea arată că la pag.40 din raportul de inspecție fiscală se menționează că societatea a chiziționat produsul energetic combustibil tip S2 fără factură, fără DAI, cantitate pe care a introdus-o în producție pe baza bonului de transfer nr.X/01.02.2007 or, dacă documentul ce stă la baza operațiunii este bonul de transfer între gestiuni, nu poate reprezenta achiziție efectuată de către SC .X. SRL de la SC .X. SRL și consum de materii prime care nu se regăsește în produsul finit.

Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg -X kg restituire – X kg reprocessată).

Pe luna martie 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime.

Conform situației consumurilor de materiale accizabile de la pag.38 din raportul de inspecție fiscală rezultă cantitățile consumate:

Motorină	X kg
Benzină	X kg
Light păcură	X kg
Total	X kg

În timp ce la pag.46 din raportul de inspecție fiscală este înscrisă cantitatea de X kg în loc de X kg, rezultând diferența de X kg.

Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg – X kg - eroare de transcriere).

Pe luna aprilie 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de Xkg (X kg – X kg).

Pe luna mai 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Pe luna iunie 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Pe luna iulie 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Pe luna august 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Pe luna septembrie 2007, contestatoarea susține că potrivit balanței analitice din anexa la raportul de inspecție fiscală rezultă cantitățile de motorină consumate de X kg și de produse neaccizabile de X kg în timp ce la pag.39 din raportul de inspecție fiscală este înscrisă cantitatea de X kg motorină, corect fiind X kg, iar la pag.58 este înscris consumul de produse neaccizabile de X kg, cantitatea corectă fiind de X kg.

După scăderea bonurilor de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime rezultă cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit de X kg (X kg – X kg).

Contestatoarea susține că factura nr.X/17.09.2007 se regăsește luată în calculul accizei atât la vânzări de produs finit cât și la vânzări de marfă.

Ca urmare, situația reală a ieșirilor pe luna septembrie 2007, este:

Facturi raport de inspecție fiscală	X kg
Facturi marfă evidențiate eronat la produs finit	X kg
TOTAL livrări produs finit	X kg.

Pe luna octombrie 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Pe luna noiembrie 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Pe luna decembrie 2007, contestatoarea susține că au fost întocmite bonuri de consum pentru cantitatea de X kg utilizată în vederea aducerii la temperatura de omogenizare a materiilor prime. Ca urmare, cantitatea reală de materii prime înglobată în produsul finit este de X kg (X kg – X kg).

Contestatoarea arată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au luat în calculul ieșirilor de produs finit cantitatea de X kg în condițiile în care cantitatea înscrisă în factura fiscală nr.X/21.12.2007 este de X kg.

Ca urmare, ieșirile reale de produse finite sunt de X kg și nu de Xkg.

Din centralizarea celor prezentate societatea susține că, pe anul 2007, cantitatea de produs finit livrat este de X tone, iar acciza datorată este de X lei, care este achitată.

Referitor la cantitatea de X kg reziduuri petroliere, societatea susține că a achiziționat această cantitate la data de 11.06.2007 în baza unui contract încheiat cu antrepozitarul SC X SA – în lichidare- făcând obiectul secundar al contractului. Reziduurile petroliere au rămas depozitate la furnizor urmând ca pe măsura cântăririi și a posibilităților de depozitare proprii acestea să fie transportate și depozitate prin transfer între gestiunile antrepozitelor .X. – .X..

Transportul a fost efectuat în perioada noiembrie 2007 – decembrie 2007.

Astfel, societatea susține că au fost achiziționate de la antrepozitul fiscal, care la data încheierii contractului deținea autorizația valabilă, aceasta fiind revocată ulterior la data de 21.09.2007, și nu necesita întocmirea DAI iar documentele de transport nu necesitau viza conform art.6 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de aplicare a art.239 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu proveneau din alte locații decât antrepozitul fiscal de producție.

Ca urmare, societatea susține că această cantitate face parte din cantitatea de X kg intrată efectiv în gestiune și consumată .

Contestatoarea susține că a consumat materii prime în cantitate de X kg și a livrat produs finit de X kg .

Susține că nu există diferență de stoc de X kg, iar produsul finit este certificat pentru conformitate, astfel că neexistând diferențe de stoc nu datorează acciza pentru motorină de X lei și nici accesoriile aferente.

În ceea ce privește acciza pentru livările de produs finit aceasta este de X lei fiind integral achitată astfel că nu există acea diferență de plată de X lei și nici accesoriile aferente.

Totodată, consideră că nu datorează suma de X lei reprezentând acciza suplimentară pentru vânzări de mărfuri și nici accesoriile aferente.

Pentru cele X kg reziduuri petroliere societatea susține că nu datorează acciza de X lei și nici accesoriile aferente, nefiind incidente prevederile art.175 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe anul 2008, societatea susține că organele de inspecție fiscală au adunat în mod eronat la cantitatea de bunuri neaccizabile intrate și soldul lunii precedente, denaturând astfel cantitățile lunare și anuale efectiv intrate.

Referitor la factura nr.X/21.04.2008 ce are înscrisă cantitatea de X kg emisă de SC X SA pentru reziduuri petroliere, societatea susține că face parte din contractul încheiat în anul 2007 și a fost transferată în perioada ianuarie 2008 – aprilie 2008 între gestiunile celor două antrepozite fiscale.

Pe luna aprilie 2008, contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au omis să înscrie la pag.82 din raportul de inspecție fiscală, la intrări ale produsului neaccizabil „uleiuri”, facturile nr.X/01.04.2008 – X kg și nr.X/11.04.2008 – X kg.

De asemenea, au omis să înregistreze la consumuri cantitatea de X kg , astfel consumurile sunt:

Ulei I20	X kg
Ulei I40	X kg
Ulei h 32	X kg
Total consum	X kg
Cf. SIFCU numai	X kg.

Pe luna octombrie 2008, societatea susține că organele de inspecție fiscală constată eronat ca fiind intrare de motorină cantitatea de X kg cu factura nr.X/10.10.2008, aceeași cantitate reprezentând intrare de combustibil tip M, menționată în raportul de inspecție fiscală la pag.92.

Intrarea cantității de X kg cu avizul nr.X/24.10.2008 există. Documentul reprezentând NIR este întocmit în baza avizului nr.X/24.10.2008 și se referă la însoțirea mărfurilor transportate vagonabil pe calea ferată , pentru care există DAI X.

Se evidențiază eronat intrarea cantității de X kg cu avizul nr.X/24.10.2008 cantitatea corectă fiind de X kg.

Se omite constatatarea intrării produsului „light fuel oil 1% păcură” din facturile nr.X/20.10.2008 – X kg, și nr.X/20.10.2008 – X kg.

Se consideră eronat ca fiind intrată integral cantitatea de X kg cu DAI X și facturată de furnizor cu factura nr.X/20.10.2008. Cantitatea reală „light fuel oil 1% păcură” intrată este de X kg conform avizelor de însoțire.

Cantitatea constatată ca intrări de către organele de inspecție fiscală cuprinde însumat și soldul din luna precedentă de X kg.

Ca urmare, cantitatea reală reprezentând „light fuel oil 1% păcură” intrată este de:

Cantitate eronată în SIFCU	X kg
Stoc luna precedentă	X kg
NIR considerat eronat ca intrare	X kg
Aviz 917 eronat ca și cantitate	X
Cantitate eronată din f.X	X kg
Intrare efectivă f.X	X kg
Intrări omise	X kg
Intrări reale	X kg

Pe luna noiembrie 2008, societatea susține:

La avizul de însoțire nr..X./24.11.210058 este menționată eronat cantitatea de X kg , cantitatea corectă fiind X kg.

Total intrări de păcură este de X kg, adunarea este greșită.

Adunând corect cantitățile înscrise suma este de X kg.

Pe luna decembrie 2008, societatea susține:

Cantitatea de X kg constatată ca intrări cuprinde și soldul lunii precedente de X kg.

Ca urmare, intrările corecte sunt:

Cantitate eronată SIFCU	X kg
Stoc luna precedentă	X kg
Intrări reale	X kg.

Din centralizarea celor prezentate societatea susține că, pe anul 2008, cantitatea de produs finit livrat cu acciză este de X kg pentru care datorează acciza de X lei ce a fost achitată, și cantitatea livrată către utilizatori finali, cu DAI, este de X kg , organul de inspecție fiscală calculând totuși acciză la cantitatea de Xkg.

Contestatoarea susține că a consumat materii prime în cantitate de X kg din care înglobată în produsul finit X kg .

Cantitatea de produs finit livrată este de X kg.

Nu există diferențe de stoc și astfel acciza în sumă de X lei nu este datorată și nici accesoriile aferente.

Nu există diferență de acciză neachitată de X lei și nu datorează nici accesoriile aferente.

În ceea ce privește majorările de întârziere societatea susține că nu datorează suma de X lei și nici suma de .X. lei calculate eronat ca accesorii ale debitelor.

2. Societatea susține că patrimoniul existent la punctul de lucru .X., este format din instalații sau echipamente deținute atât în proprietate, cât și închiriate sau leasing.

3. Contestatoarea arată că a avut încheiat contract de custodie cu SC X SA X de X și un contract de închiriere cu SC .X.L SA .X., pentru locuri de depozitare cu caracter temporar astfel că nu avea obligația înregistrării acestora la ORC.

4. Cantitatea de reziduuri petroliere a fost achiziționată de la antrepozitari, respectiv SC .X. SA reprezentată de lichidator judiciar .X. IPURL, iar șlam-urile petroliere au fost achiziționate de la SC .X. SA .X. și SC .X. SRL .X., care dețin autorizații de antrepozite fiscale, astfel că, nu era necesară viza organelor teritoriale de la locul expedierii și de la destinație, fiind respectate prevederile art.239 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. În ceea ce privește combustibilul tip S1 societatea susține că are autorizație de producere a acestui combustibil, este certificat de .X. .X., laborator acreditat RENAR, Comisia de autorizare din Ministerul Finanțelor Publice a emis autorizația pentru care produsul este încadrat ca produs accizabil la nivelul de accize pentru produsul energetic E 4.7- Păcură, în prezent E 470 – Păcură, deține avizul MEC privind încadrarea tarifară NC .X. astfel că, organul de inspecție fiscală a stabilit eronat acciza la nivelul prevăzut pentru motorină în sumă de .X. lei nefiind incidente prevederile pct.5 alin.4 din Norme care prevăd această încadrare în cazul nerespectării obligațiilor prevăzute la alin.2 și 3 ale pct.5.

Societatea susține că acest produs este destinat pentru încălzire la beneficiari consumatori industriali și nu putea avea destinația de combustibil pentru motor echivalent astfel că, prevederile Legii nr.608/2001 nu sunt incidente, produsul nu se încadrează în grupele menționate ca domenii reglementate.

Ca urmare, societatea susține că pentru livrarea produsului nu sunt necesare ca documente de însoțire, buletine analiză ci numai declarațiile de conformitate ce atrag răspunderea societății.

Totodată contestatoarea solicită suspendarea executării având în vedere prejudiciul iminent care s-ar crea prin executarea deciziei de impunere și care ar determina falimentul societății.

Prin contestația formulată împotriva Deciziilor nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/X.02.2010 societatea susține că nu datorează accesoriile întrucât organul fiscal a greșit emitând aceste decizii care sunt titluri de creanță separate deși obligațiile principale nu sunt certe și exigibile. În susținere prezintă Sentința civilă nr.X/02.06.2010 prin care Curtea de Apel .X. a suspendat executarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/X.02.2010.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.1/CIF/25.02.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul de inspecție fiscală și control ulterior, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.02.2010, astfel:

Perioada verificată: 01.01.2006 – 31.12.2008.

A. Din documentele verificate de organele de inspecție fiscală a rezultat ca societatea comercială, ca antrepozit fiscal, nu a avut achizitii și livrări de produse energetice accizabile pe lunile Ianuarie, februarie și martie 2006.

Din data de 01.04.2006 societatea comercială a avut achizitii și consumuri de produse energetice accizabile conform fiselor de magazie și balanțelor analitice, dar nu au rezultat diferențe de stoc la materii prime accizabile achiziționate și introduse în producție.

Pe anul 2006 S.C. .X. S.R.L. a avut următoarele achiziții de - "Combustibil tip S1 pentru focare industriale", de la:

- S.C. X S.R.L. .X.- în cantitate de X litri, X kg., conform facturii nr..X./21.06.200, produsul fiind recepționat conform notei de recepție nr. X/21.06.06 în gestiunea 3 - Marfuri, în care sunt achiziționate produsele în calitate de comerciant;

- S.C. .X. X S.R.L. - în cantitate de X kg., conform facturii nr..X./21.06.2006 produsul fiind recepționat conform notei de recepție nr.X/21.06.06 în gestiunea 3 - Marfuri, în care sunt achiziționate produsele în calitate de comerciant ;

Pentru achizitia de "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" de la S.C. X S.R.L. .X. organele de inspectie fiscala au solicitat D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr..X./07.05.2009, efectuarea unui control incrucisat privind provenienta produsului energetic in baza prevederilor art.239 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 6 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal .

La aceasta solicitare D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr.X/01.06.09, a comunicat faptul ca S.C. X S.R.L. nu dat curs invitatiilor transmise si ca urmare acest contribuabil a fost propus pentru includerea in lista contribuabililor declarati inactivi prin referatul nr..X./08.07.2009. Lipsa documentelor de provenienta si dovada platii accizei datorale inseamna in termenii Titlului VII din Codul fiscal "*detinere in afara regimului suspensiv a produselor accizabile care nu au fost introduse in sistemul de accizare*". De asemenea, in conformitate cu prevederile art.178 alin.(4) din Codul fiscal si a pct.7(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, in cazul in care prin circuitul economic nu se poate face dovada ca produsele accizabile detinute in scopuri comerciale provin de la un antrepozit fiscal, acciza se datoreaza de catre persoana la care se intrerupe acest circuit.

Pentru achizitia de "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" de la S.C. .X. X S.R.L. organele de inspectie fiscala au solicitat societatii respective, prin adresa nr.X/08.05.2009, date privind provenienta produsului energetic in baza prevederilor art.239 din Codul Fiscal. Societatea comerciala mai sus mentionata a comunicat, prin adresa nr. X/20.05.2009, ca produsul energetic provine din achizitia de la S.C. .X. S.R.L., cu avizul .X./21.06.2006, factura fiscala nr..X./21.06.2006 - cantitatea de X kg, care a fost platita pana la data de 12.10.2006 cu Ordinele de plata mentionate in adresa.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.178 alin.(4) din Codul fiscal si a pct.7(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal in cazul in care prin circuitul economic nu se poate face dovada ca produsele accizabile detinute in scopuri comerciale provin de la un antrepozit fiscal, acciza se datoreaza de catre persoana la care se intrerupe acest circuit. Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista dovada platii accizelor la bugetul de stat, ci numai dovada platii contravalorii marfii.

În luna august 2006, cantitatea de X kg reziduuri petroliere achizitionate si intrate in procesul de productie, conform facturii nr..X./07.08.2006, de la SC X SRL X, nu este inregistrata in balanta analitica a materialelor nici ca intrare si nici ca iesire ci numai in "Listele de verificare a intrarilor si iesirilor", fiind achizitionata si consumata in totalitate. Factura fiscala a fost emisa în data de 07.08.2006, iar marfa a fost recepționata

conform avizului de însoțire a marfii nr. X/04.08.2006 și notei de recepție nr.X/04.08.2006.

Totalul cantității de materii prime achiziționate și consumate în procesul de producție este de X kg.

Totalul cantității de materii prime introduse și consumate în procesul de producție conform Rapoartelor de producție este de X kg.

Totalul cantității de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat la clienți conform documentelor contabile (facturi, situațiile de vânzare ale fiecărei luni) este de X kg.

Din situațiile privind consumurile materiilor prime, livrarile de produs finit și cele ale rapoartelor de producție rezultă că societatea a **produs conform rapoartelor de producție mai puțin produs finit cu X kg. (X-X) decât materiile prime achiziționate și introduse în procesul de producție, cantitate care trebuia să se regăsească în stocul de produs finit la 31.12.2006. Stocul de produs finit conform listei de inventar a societății la 31.12.2006 este de X kg.**

De asemenea, **a fost livrată o cantitate de produs finit mai mare decât materiile prime introduse în procesul de producție cu X kg., (X-X). Diferența de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de Inventar a societății (X kg.) și stocul de produs finit conform situației SIFCU (X kg.) este de X kg. (X-X).**

Organele de inspecție fiscală au constatat din evidențele contabile ale societății comerciale că în unele cazuri din anul 2006 cantitățile din tichetele de cântărire nu corespund cu cantitățile facturate.

Din evidențele contabile ale societății comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în data de 04.05.2006 există factura nr..X./04.05.2006 (X kg). (produs finit - "Combustibil tip S1 pentru focare industriale"), fără aviz, către SC X S.R.L.
- există avizul de însoțire a marfii nr..X./03.05.2006 (X kg), conform tichetului de cântărire nr.X/08.05.2006 - nu există factura, către S.C. X S.R.L., nu se regăsește Situația vânzărilor pe luna aprilie 2006;
- în data de 01.04.2006 societatea comercială a livrat motorină în cantitate de X litri, cu factura nr.X/01.04.2006, fără aviz, către S.C. X S.R.L., fără calculul accizei. Această livrare nu se regăsește în Lista de inventar a materiilor prime la data de 01.01.2006, nici ca achiziție în situația intrărilor de materiale pe perioada 01.01.2006-31.03.2006 și nici în situația stocurilor la data de 31.03.2006;
- în data de 01.04.2006 societatea comercială a livrat motorină în cantitate de X litri și benzină în cantitate de X litri, cu factura nr.X/01.04.2006, fără aviz, către S.C. X S.R.L., fără calculul accizei. Aceste livrări nu se regăsesc în Lista de inventar a materiilor prime la data de 01.01.2006, nici ca achiziție în Situația intrărilor de materiale pe perioada 01.01.2006-31.03.2006 și nici în situația stocurilor la data de 31.03.2006;

- în data de 01.04.2006 societatea comerciala a livrat motorina în cantitate de 20.000 litri, cu factura nr.X/01.04.2006, fara aviz, catre S.C. X X S.R.L., fara calculul accizei. Aceasta livrare nu se regaseste în lista de inventar a materiilor prime la data de 01.01.2006, nici ca achizitie în Situatia intrarilor de materiale pe perioada 01.01.2006-31.03.2006 si nici in situatia stocurilor la data de 31.03.2006;
- in data de 13.04.2006 societatea comerciala a livrat motorina in cantitate de X kg, cu factura nr.X/13.04.2006, fara aviz, catre S.C. X .X. SA, fara calculul accizei. Aceasta livrare nu se regaseste in Lista de inventar a materiilor prime la data de 01.01.2006, nici ca achizitie in Situatia intrarilor de materiale pe perioada 01.01.2006-31.03.2006 si nici in Situatia stocurilor la data de 31.03.2006;
- in data de 19.06.2006 societatea comerciala a livrat motorina in cantitate de X kg, cu factura nr..X./19.06.2006, catre S.C. X .X. SA, fara calculul accizei, cu aviz ;
- in data de 21.06.2006 societatea comerciala a livrat "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" in cantitate de X kg, cu factura nr.X/21.06.2006, catre S.C. X S.R.L, fara calculul accizei si fara aviz.
- in data de 30.06.2006 societatea comerciala a livrat "Combustibil tip S1" in cantitate de X kg, cu factura nr.X/30.06.2006 catre S.C. .X. S.R.L., fara calculul accizei si fara aviz;
- în data de 25.07.2006 societatea comerciala a livrat motorina in cantitate de Xlitri - X kg (densitate=0,842), cu factura nr.X/25.07.2006, catre S.C. X SA, fara calculul accizei, cu aviz;
- in data de 10.08.2006 societatea comerciala a livrat motorina in cantitate de Xkg, cu factura nr.X/10.08.2006, catre S.C. X. SA, fara calculul accizei,cu aviz ;
- in data de 25.09.2006 societatea comerciala a livrat motorina in cantitate de X kg cu factura nrX/25.09.06, catre S.C. X .X. SA, fara calculul accizei, cu aviz;
- in data de 08.10.2006 societatea comerciala a livrat "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" in cantitate de X kg. cu factura nr..X./08.10.2006 si cantitatea de Xkg cu factura nr..X./08.10.2006, către SC X SRL, fara calculul accizei, fără aviz;
- in data de 11.10.2006 societatea comercială a livrat cantitatea de 29.074 kg, cu factura nr..X./11.10.2006, catre S.C. X S.R.L., fara calculul accizei si fara aviz, ;
- in data de 26.10.2006 societatea comerciala a livrat "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" in cantitate de X kg, cu factura nr..X./26.10.2006, catre S.C. X S.R.L., fara calculul accizei si fara aviz ;
- in data de 10.11.2006 societatea comerciala a livrat motorina in cantitate de 3Xkg, cu factura nr.X/10.11.2006, catre S.C. X. SA, fara calculul accizei, fara aviz ;

- in data de 16.11.2006 societatea comerciala a livrat "Combustibil tip 1 pentru focare industriale" in cantitate de X kg cu factura nr..X./16.11.2006, catre S.C. X SA, fara calculul accizei, cu aviz ;
- in data de 30.11.2006 societatea comerciala a livrat "Pacura sub 1% sulf" in cantitate de X kg, cu factura nr..X./30.11.2006, catre S.C. X, fara calculul accizei, fara aviz;
- în data de 03.12.2006 societatea comerciala a livrat "Combustibil lichid pentru focare industriale tip II" în cantitate de kg, cu avizul de însoțire a mărfii nr..X./03.12.2006, în cantitate de X kg, cu avizul de însoțire a mărfii nr..X./03.12.2006, către SC X SRL, fara calculul accizei, fara aviz;
- in data de 08.12.2006 societatea comerciala a livrat "Pacura sub 1% sulf" in cantitate de X kg, cu factura nr..X./08.12.2006, catre S.C. X S.R.L, fara calculul accizei, fara aviz;
- in data de 11.12.2006 societatea comerciala a livrat "Pacura sub 1% sulf" in cantitate de X kg cu factura nr..X./11.12.2006, catre S.C. X S.R.L, fara calculul accizei, fara aviz;
- in data de 18.12.2006 societatea comerciala a livrat "Pacura sub 1% sulf" in cantitate de X kg cu factura nr.X/18.12.2006, catre S.C. X S.R.L, fara calculul accizei, fara aviz,
- in data de 19.12.2006 societatea comerciala a livrat "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" in cantitate de X kg, cu factura nr..X./19.12.2006, catre S.C. X S.R.L., fara calculul accizei si fara aviz .

Organele de inspecție fiscală au constatat că în unele cazuri S.C. .X. S.R.L. a achizitionat in regim suspensiv, ca antrepozit fiscal, (fara plata accizei), produse energetice, in baza Documentelor administrative de insotire pe care ulterior le-a vandut la comercianti fara plata accizei, sustragându-se astfel de la plata accizei.

De asemenea, s-a constatat că livrarile de motorina, benzina, combustibil lichid pentru focare tip II, pacura sub 1% sulf, au fost neautorizate, deoarece autorizatia de antrepozit fiscal de productie detinuta de societatea comerciala permite ca, in regim suspensiv de la plata accizelor, sa primească, să produca, sa transforme, sa detina si sa expedieze, dupa caz, produsele accizabile.

Plecand de la aceste constatari si avand in vedere respectarea prevederilor pct.19 alin.(1)Codul fiscal și pct.7(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VII art.195), aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.239 din Codul fiscal, pct.6, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VIII art.239, art.178 alin.(4) (5) din Codul Fiscal, pct. 7.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VII art.178) s-au solicitat administratorului S.C. .X. S.R.L. documente privind provenienta produselor eneegetice livrate. Ulterior, au fost prezentate

documentele care erau înregistrate în evidențele contabile, **afere**nte activității de comerciant, conform actului constitutiv, în gestiunile 2"Combustibil", 3"Marfuri" și 20"Marfa En Gros". **Din circuitul acestora nu corespund cantitățile cu acciza platită și cele cu acciza neplatită.**

Astfel, **S.C. .X. S.R.L. a livrat produse energetice la clienți fără a face dovada ca acciza a fost platită:**

Total Motorina - X kg și X litri (acciza: 01.01.2006-31.12.2006:

X euro/1.000 kg), (acciza: X euro/1.000 litri) :

ACCIZE: Aprilie - X litri x X euro x X lei = X lei

ACCIZE: Aprilie - X to x X euro x X lei = X lei

ACCIZE : Iunie - X to x X euro x X lei = X lei

ACCIZE : Iulie-septembrie - X to x X euro x X lei = X lei

ACCIZE : Noiembrie - X to x X euro x X lei = X lei

Total Benzina - X litri (acciza: X euro/1.000 litri):

ACCIZE: Aprilie - X litri x X euro x X lei = X lei

Total "Combustibil lichid pentru focare tip II" - X kg

Decembrie – X to x X euro x X lei = X lei (accize prin asimilare cu cele de la pacura)

Total "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" - X kg

(01.01.2006-30.06.2006=X euro/1.000 kg;

01.07.2006-31.12.2006=X euro/1.000 kg):

ACCIZE: Iunie - 9,25 to x 6,81 euro x X lei = X lei

ACCIZE: Octombrie-decembrie - X to x X euro x X lei = X lei

Total "Pacura sub 1% sulf" - X kg (01.01.2006-30.06.2006=X

euro/1.000 kg; 01.07.2006-31.12.2006 = X euro/1.000kg) :

ACCIZE : Octombrie-decembrie - X to x X euro x X lei =

X lei

Totalul cantitatilor de produse energetice livrate fără calculul **accizei** menționate mai sus ("Combustibil lichid pentru focare industriale", "combustibil tip S1 pentru focare industriale", "pacura sub 1% sulf") este de X kg.

Totalul cantitatilor de benzina livrate fără calculul accizei menționate mai sus este de X litri.

Totalul cantitatilor de motorina livrate fără calculul accizei menționate mai sus este de X litri.

Total calcul acciza, anul 2006, pentru produsele energetice menționate mai sus, care sunt livrate și nu au avut calculată acciza (Motorina, Benzina, Combustibil lichid pentru focare tip, Combustibil tip 1 pentru focare industriale, Pacura sub 1% sulf) este de X lei.

Din Nota Explicativa a administratorului rezultă că produsele energetice livrate fără calculul accizei ("Combustibil lichid pentru focare industriale", "Combustibil tip S1 pentru focare industriale", "Pacura sub 1% sulf"), au fost achiziționate și înregistrate în contabilitate ca și marfa în

gestiuni separate (gestiunea 3 Marfa, gestiunea 20 Marfa EN-GROS) și nu au avut nicio legatura cu antrepozitul fiscal. In contradictie cu cele specificate, din avizele de însoțire a produselor energetice accizabile pentru motorina, benzina, Combustibil lichid pentru focare tip II, Combustibil tip S1 pentru focare industriale, Pacura sub 1% sulf, livrate la comercianti fara calculul accizei, reiese faptul ca acestea au fost livrate de la sediul secundar (punct de lucru) autorizat ca antrepozit fiscal - .X., acestea fiind cele care au relevanta în estimarea bazei de impunere.

În urma verificarii documentelor prezentate din evidentele contabile ale societatii pe anul 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarile de motorina si benzina din luna aprilie nu provin din stocurile de produse energetice din lunile ianuarie, februarie si martie 2006.

Calculul accizei rezulta din faptul ca **societatea comerciala desfasoara doua activitati:**

1 - Activitatea de Comerciant - Domeniul principal de activitate conform statutului societatii comerciale cu raspundere limitata nr. X/09.07.2001 constituie "Comertul cu ridicata al produselor intermediare, neagricole si deseuri" (Cod C.A.E.N. 515), iar activitatea principala este "Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi si gazosi si al produselor derivate" (Cod CAE.N. 5151).

Prin actul aditional la statutul societatii comerciale nr.X/07.06.2007 se completeaza domeniul principal de activitate cu "Fabricarea produselor obtinute din fabricarea uleiului" (Cod CAE.N. 232) si "Activitati de intermediere In comertului cu ridicata" (Cod CAE.N. 511), iar activitatea principala cu "Fabricarea produselor obtinute din prelucrarea uleiului" (Cod C.A.E.N. 2320) si "Intermedieri în comertul cu combustibil, minerale si produse chimice pentru industrie" (Cod C.A.E.N. 5112):

2 - Activitatea de Antrepozit Fiscal conform Certificatului Constatator emis la data de 22.04.2005 si eliberat la data de 09.05.2005 de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul .X. se completeaza activitatea principala cu "Fabricarea produselor obtinute din prelucrarea uleiului "(Cod C.A.E.N. 2320) **la sediul secundar .X.** FN, jud .X., detinând în acest sens Autorizatia de Antrepozit Fiscal nr. X/17.03.2006 cu valabilitate de la data de 01.04.2006 înlocuita cu Autorizatia de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006, emisa la data de 19.12.2006, cu valabilitate de la data de 01.01.2007;

3. -Conform declaratiei pe proprie raspundere administratorului societatii în evidenta contabila S.C. .X. S.R.L. **se regasesc de gestiuni folosite pentru produse energetice atat în activitatea de comercian cat si în activitatea de antrepozit fiscal;** în activitatea de comerciant exista urmatoarele gestiuni: 2"Combustibil"; 3"Marfuri", 8"Combustibil", 10"Comb.En.-Det", 20"En -Gros"; In activitatea de antrepozit fiscal exista urmatoarele gestiuni: 1"Materie Prima", 12"Mat. Prime", 13 "Productie Raport Gestiune", 14"Produs finit", 18"Comb. S1 pentru Focare industriale-Produs finit", 22"Reziduri X-Mat.

Prima", 23" SX .X.-Mat. Prima", 24" BX .X.-Mat. Prima", 25" Gara X•Depozit Produs finit".

Din punct de vedere al evidentelor contabile aceste activitati nu erau evidentiatae separat, astfel că, în ceea ce privește faptul că societatea comerciala este autorizată ca antrepozit fiscal organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.183 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile urmatoare, din avizele de insotire a produselor energetice accizabile (motorina, benzina, pacura) livrate la comercianti fara calculul accizei, rezultând ca acestea au fost livrate de la sediul secundar (punct de lucru) - autorizat ca antrepozit fiscal - .X.; avizele de insotire a marfii fiind cele care au relevanta in estimarea bazei de impunere.

Prin faptul ca **societatea comerciala, ca antrepozit fiscal de productie, a livrat uleiuri minerale fara prezentarea de catre cumparator, persoana juridica, a documentului de plata care sa ateste virarea la bugetul de stat a accizelor aferente cantitatii ce urmeaza a fi facturate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pot fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazuta de art.296¹ alin.(1) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.**

Totalul cantitatii de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat la clienti este de X kg, conform Situatiei livrarilor in perioada 01.01.2006 - 31.12.2006.

Totalul cantitatii de produs finit "Combustibil Tip S1 pentru focare Industriale" livrat la clienti este de X kg, conform documentelor contabile (facturi, situatiile de vanzare aferente fiecarei luni) in perioada 01.01.2006 - 31.12.2006.

Diferenta privind livrarile la clienti, intre total livrat conform documentelor contabile (facturi) in perioada 01.01.2006 - 31.12.2006 si total livrat conform Situatiei livrarilor in perioada 01.01.2006 - 31.12.2006 este de X kg (X kg - X kg).

Total calcul acciza, pe anul 2006, pentru produsul finit livrat Combustibil tip S1 pentru focare industriale" (conform facturilor - X kg.):

ACCIZA: Aprilie-Iunie - X to x X euro x X lei = X lei

ACCIZA: Iulie-Septembrie – 2Xto x Xeuro x X lei = X lei

ACCIZA: Octombrie-Decembrie – X to x X euro x X lei = X lei

TOTAL ACCIZA -X Lei

Declarațiile "100" privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat au fost depuse lunar conform prevederilor art.194 din Codul fiscal, iar accizele privind produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" mentionata in Autorizatia de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006 cu valabilitate de la data de 01.04.2006, inlocuita cu Autorizația de Antrepozit Fiscal

nr.X/17.03.2006, emisa la data de 19.12.2006, cu valabilitate de la data de 01.01.2007, **au fost platite la bugetul de stat lunar si nu la livrare, obligatie impusa de art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.**

Organele de inspectie fiscala au constatat din verificarile evidentelor contabile ale societatii **ca total valoare accize achitate conform ordinelor de plata a societății comerciale din anul 2006 pentru produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat este de X lei. Din calculele efectuate de organele de inspectie fiscală rezulta o diferenta de acciza de platit de X lei (X lei - X lei).**

Situatiile privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat se regasesc in fisa sintetica totala din care reiese ca societatea comerciala a platit accizele pentru produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" la bugetul de stat, **au fost platite lunar si nu la livrare**, obligatie impusa de art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta dintre materiile prime neaccizabile intrate si cele consumate in procesul de productie: $X \text{ kg} - X \text{ kg} = X \text{ kg}$

Diferenta dintre materiile prime accizabile intrate si cele consumate in procesul de productie: $X \text{ kg} - X \text{ kg} = X \text{ kg}$

Diferenta dintre materiile prime accizabile si neaccizabile intrate si cele consumate in procesul de productie: $X \text{ kg} - X \text{ kg} = X \text{ kg}$ (fara stocuri).

Diferenta materii prime accizabile si neaccizabile intrate in procesul de productie si livrarile de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale"

- $X \text{ kg} - X \text{ kg}$ (conform facturilor) = $+ X \text{ kg}$

- $X \text{ kg} - X \text{ kg}$ (conform situatiei livrarilor) = $+ X \text{ kg}$

Diferenta materii prime accizabile si neaccizabile consumate in procesul de productie si livrarile de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale":

- $X \text{ kg} - X \text{ kg}$ (conform facturilor) = $-X \text{ kg}$

- $X \text{ kg} - X \text{ kg}$ (conform situatiei livrilrilor)

= $X \text{ kg}$

Acciza de platit pe anul 2006 este de X lei (X lei + X lei - total calcul acciza pentru produsele energetice livrate și nu au avut calculata acciza (Motorina, Benzina, Combustibil lichid pentru focare tip II, Combustibil tip S1 pentru focare industriale, Pacura sub 1% sulf).

Avand în vedere că plata accizelor datorate bugetului de stat, pentru cantitatea de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrate într-o luna, au fost efectuate pana la data de 25 a lunii urmatoare, conform prevederilor art.193 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completarile ulterioare, nefiind îndeplinite condițiile prevazute la art.221 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și

completările ulterioare, **au fost calculate majorari de întârziere la plata accizelor**, de la data livrării produsului finit până la data plății accizei.

Având în vedere că societatea comerciala, ca antrepozit fiscal de producție, a livrat uleiuri minerale fără prezentarea de către cumparator, persoana juridica, a documentului de plata care sa ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmeaza a fi facturate, organele de inspecție fiscala considera ca pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevazute de art. 296¹ alin.(1) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe anul 2007

Din documentele verificate de organele de inspecție fiscala rezulta ca societatea comerciala a efectuat achiziții și consumuri de produse energetice neaccizabile și accizabile conform fișelor de magazie și balanțelor analitice, dar nu au rezultat diferențe de stoc la materiile prime accizabile achiziționate și introduse în procesul de producție.

Din evidențele contabile ale societății comerciale, organele de inspecție fiscala au constatat urmatoarele cu privire la **achizițiile de reziduuri petroliere:**

- in luna octombrie societatea comerciala a achiziționat **cantitatea de X kg** conform facturii nr.X/14.06.2007, notei de recepție nr.X/31.10.2007, lipsa aviz de însoțire a marfii, de la S.C. .X. SA, inregistrata in balanța analitica a materialelor, ca intrare, dar in "Listele de verificare a intrarilor și a ieșirilor" nu este inregistrata, neafiind consumata in procesul de producție.

- in luna noiembrie societatea comerciala a **achiziționat cantitatea de X kg conform avizelor de însoțire a marfii de la S.C. .X. S.R.L.** (Din custodie S.C. .X. SA, Gestiunea 1"Materii Prime"-Reziduri .X.), care este inregistrata in balanța analitica a materialelor, ca intrare și consumate in procesul de producție în "Listele de verificare a intrarilor și a ieșirilor".

- in luna decembrie societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg conform avizului de însoțire a marfii nr.X /04.12.2007, cu seria mecanica nr. X/04.12.2007, nota de recepție nr. X/04.12.2007 de la S.C. .X. S.R.L. (din custodie de la S.C. .X. SA), inregistrata in balanța analitica a materialelor, ca intrare și consumata in procesul de producție, in "Listele de verificare a intrarilor și a ieșirilor".

Din evidențele contabile ale societății comerciale, organele de inspecție fiscala au constatat urmatoarele:

- în data de 09.01.2007 societatea comerciala a efectuat o achizitie de **motorina** de la firma S.C. .X S.R.L., în baza contractului de împrumut nr.X/09.01.2007 (termen 10 zile:09.01.2007-19.01.2007), în cantitate de X kg, (Xlitri), nota de recepție nr.2109.01.2007 (Gestiunea 1 "Materii prime"); aceasta cantitate a fost returnata cu avizul de însoțire a marfii nr. X/17.01.2007 (X litri, X kg la densitatea de X);

- în data de 10.01.2007 societatea comerciala a efectuat o achizitie de **motorina** de la S.C. .X. X S.R.L., în baza contractului de împrumut nr. X/10.01.2007 (termen 10 zile:10.01.2007-20.01.2007), în cantitate de X kg (X litri), nota de recepție nr.X/10.01.2007 (Gestiunea 1 "Materii prime"); aceasta cantitate a fost returnata cu avizul de însoțire a marfii nr. .X./15.01.2007 (X litri,Xkg la densitatea de X);
- în data de 10.01.2007 societatea comerciala, a achiziționat produsul energetic "**pacura sub 1% sulf**", fara DAI, în cantitate de X kg, conform facturii nr.X/10.01.2007 de la X S.R.L., fara calcul acciza, cu avizele de însoțire a marfii nr.X/10.01.2007 si .X./10.01.2007, nota de recepție nr.X/02.02.2007 (Gestiunea 1 "Materii prime"); In acest sens au fost efectuate demersuri privind proveniența marfii prin realizarea de verificari încrucișate lde către D.JAO.V. Ilfov cu adresa D.JAO.V. .X. nr..X./06.05.2008. S-a primit raspunsul cu adresa nr..X./16.06.2009, prin care se comunica faptul ca produsul energetic pacura sub 1% sulf" provine din antrepozitul fiscal S.C. .X. SA, acciza fiind platita de catre S.C. .X. SA;
- în data de 24.01.2007 societatea comerciala a efectuat o achiziție de **motorina** de la S.C. .X. X S.R.L., în baza contractului de împrumut nr.X/10.01.2007 (termen 10 zile: 24.01.2007-08.02.2007), în cantitate de X kg.(3Xlitri), nota de recepție nr.X/02.02.2007 (Gestiunea 1 "Materii prime"); aceasta cantitate a fost returnata cu avizele de Insoțire a martii nr..X./02.02.2007, (10.000 litri, X kg la densitatea de X), nr..X./08.02.2007 (X litri, X kg la densitatea de X), nr.X/14.02.2007 (X litri, X kg la densitatea de X);
- în data de 01.02.2007 societatea comerciala S.C. .X. S.R.L., a achiziționat produsul energetic "**Combustibil tip S2 pentru focare industriale**" în cantitate de 2.161 kg, fara factura, fara DAI, nota de recepție nr.X/01.02.2007 (Gestiunea 1 "Materii prime) de la S.C. .X. S.R.L.,fara calcul acciza, cantitate pe care a introdus-o în procesul de producție în baza BT nr. 1/01.02.2007;
- în data de 06.02.2007 societatea comerciala, a achiziționat produsul energetic "**pacura sub 1% sulf**", în cantitate de X kg, fara DAI, conform facturii nr..X./06.02.2007 de la X S.R.L., fara calcul acciza, cu aviz; X S.R.L. a achiziționat produsul energetic de la .X. SA, SUCURSALA X, cu avize de însoțire a marfii nr..X./06.02.2007 si nr..X./06.02.2007; în acest sens au fost efectuate demersuri privind proveniența marfii prin realizarea de verificari încrucișate la D.J.A.O.V. .X. cu adresa D.JAO.V. .X. nr..X./06.05.2008. S-a primit raspunsul cu adresa nr..X./16.06.2009, prin care se comunica faptul ca produsul energetic "pacura sub 1% sulf" provine din antrepozitul fiscal S.C. .X. SA, acciza fiind platita de catre S.C. .X. SA;
- în data de 09.02.2007 societatea comerciala, a achiziționat produsul energetic "**pacura sub 1% sulf**", în cantitate de X kg, evidențiată în contabilitate în "Lista de verificare a intrarilor pe luna februarie 2007" și în "Situația intrării materialelor pe anul 2007, fara factura, fara NIR, (lipsa din

dosar NIR nr.X/09.02.2007), fara DAI, cantitate pe care a introdus-o în producție conform BTnr.X/09.02.2007, fara calcul acciza; în acest sens au fost efectuate demersuri privind proveniența marfii prin realizarea de verificari încrucișate la D.J.A.O.V. .X. cu adresa D.J.A.O.V. .X. nr. .X./06.05.008. S-a primit raspunsul cu adresa nr..X./16.06.2009, prin care se comunica faptul ca produsul energetic "pacura sub 1% sulf" a fost achiziționat de la .X. S.R.L. și provine din antrepozitul fiscal S.C. .X. SA, acciza fiind platita de catre S.C. .X. SA;

- în data de 20.02.2007 societatea comerciala, a achiziționat produsul energetic "**pacura sub 1% sulf**", fara DAI, cantitate de .X. kg., conform facturii nr..X./20.02.2007 de la .X. S.R.L., fara calcul acciza, cu aviz; .X. S.R.L. a achiziționat produsul energetic de la .X. SA, SUCURSALA .X., cu avize de însoțire a marfii nr..X./20.02.2007 si nr..X./20.02.2007. In acest sens au fost efectuate demersuri privind proveniența marfii prin realizarea de verificari încrucișate la D.J.A.O.V. .X. cu adresa D.J.A.O.V. .X. nr..X./06.05.2008. S-a primit raspunsul cu adresa nr..X./16.06.2009, prin care se comunica faptul ca produsul energetic "pacura sub 1% sulf" provine din antrepozitul fiscal S.C. .X. SA, acciza fiind platita de catre S.C. .X. SA.

Totalul cantității de materii prime achiziționate și consumate în procesul de producție este de .X. kg.

Totalul cantității de materii prime introduse și consumate în procesul de producție conform Rapoartelor de producție este de .X. kg.

Totalul cantității de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat la clienti conform documentelor contabile (facturi, situațiile de vanzare aferente fiecărei luni) este de .X. kg.

Din situațiile privind consumurile de materii prime, livrarile de produs finit și cele ale rapoartelor de producție rezulta ca societatea a produs conform rapoartelor de producție mai puțin produs finit cu .X. kg (.X.-.X.) decat materiile prime achiziționate și introduse în procesul de producție, cantitate care trebuia sa se regaseasca în stocul de produs finit la 31.12.2007. Stocul de produs finit conform listei de inventar a societății la 31.12.2007 este de .X. kg. Stocul de produs finit conform situației SIFCU la 31.12.2007 este de .X. kg. De asemenea, a fost livrata o cantitate de produs finit mai mica decat materiile prime introduse în procesul de producție cu .X. kg (.X.-.X.). Pentru diferenta de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de inventar a societății (.X. kg) și stocul de produs finit conform situației SIFCU (.X. kg) de .X. kg (.X. - .X.) organele de inspecție fiscală considera a fi calculata acciza la nivel de motorina în conformitate cu prevederile art.175 alin.4) din Codul Fiscal coroborat cu pct. 5(2) și 5(4) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv .X. to x .X. euro x .X. lei =.X. lei **acciză de plătit pe anul 2007 la nivel de motorină pentru cantitatea aferentă produsului nelivrat care nu se regăsește ca stoc de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" la 31.12.2007.**

Din evidențele contabile ale societății comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în data de 16.01.2007 societatea comercială a livrat "**pacura sub 1% sulf**" în cantitate de .X. kg, cu factura nr..X./16.01.2007, fără aviz, către S.C. .X. SA, fără calculul accizei;
- în data de 23.01.2007 societatea comercială a livrat **motorina** în cantitate de 25.105 litri (20.963 kg) cu factura nr..X./23.01.2007, fără aviz, către S.C. .X. SA, fără calculul accizei ;
- în data de 14.02.2007 societatea comercială a livrat **motorina** în cantitate de .X. kg cu factura nr..X.(ARVFY .X./14.02.2007, fără aviz, către S.C. X .X. SA, fără calculul accizei ;
- în data de 28.02.2007 societatea comercială a livrat "**combustibil tip III**" în cantitate de 30.100 kg, cu factura nr.X(ARVFY .X.)128.02.2007, avizul de însoțire a mărfii nr.AR VAM .X./28.02.2007, către X" SA SUC. X X .X., fără calculul accizei ;
- în data de 01.03.2007 societatea comercială a livrat "**combustibil tip III**" în cantitate de 30.040 kg cu factura nr.X(X)/01.03.2007, avizul de însoțire a mărfii nr.X X/01.03.2007, către X. X .X., fara calculul accizei ;
- în data de 06.03.2007 societatea comercială a livrat **motorina** cantitatea de X kg cu factura nr.X(X)/06.03.2007, fara aviz, către S.C. X SA SA, fără calculul accizei ;
- în data de 18.03.2007 societatea comercială a livrat "**combustibil tip III**" în cantitate de X kg cu factura nr..X.(ARVFY X)/18.03.2007, avizul de însoțire a mărfii nr.AR VAM X/18.03.2007, catre X FERATE .X., fara calculul accizei ;
- în data de 18.03.2007 societatea comercială a livrat "**combustibil tip III**" în cantitate de X kg cu factura nr.XARVFY X)/18.03.2007, avizul de însoțire a mărfii nr.AR VAM X/18.03.2007, catre CNCF "X .X., fara calculul accizei;
- în data de 03.04.007 societatea comercială a livrat **motorina** în cantitate de X kg., cu factura nr.X(ARVFY X)/03.04.2007, avizul de însoțire a mărfii nr.X(ARVAM X)/03.04.2007, catre S.C. X. SA SA, fara calculul accizei;
- în data de 24.05.2007 societatea comercială a livrat **motorina** în cantitate de X kg, cu factura nr.X/24.05.2007, avizele de însoțire a mărfii nr. X (ARVAM X), X(X 24.05.2007, catre S.C. .X. SA SA, fara calculul accizei;
- în data de 01.08.2007 societatea comercială a livrat **motorina** în cantitate de X kg cu factura nr.X(ARVFY X)/01.08.2007, avizul de însoțire a mărfii nr. X(ARVAM X)/01.08.2007, catre S.C. X .X. SA, fara calculul accizei;
- în data de 29.11.2007 societatea comercială a livrat "**Combustibil tip Calor Extra 1**" în cantitate de X kg, cu factura ARWCH X0/29.11.2007, fara aviz de însoțire a mărfii, catre CNCF "X .X., fara calculul accizei ;
- în data de 11.12.2007 societatea comercială a livrat "**Combustibil tip Calor Extra 1**" în cantitate de X kg, cu factura ARWCH X/11.12.2007, avizul de însoțire a mărfii nr.XX/02.12.2007, catre X "X. X .X., fara calculul accizei ;

- în data de 13.12.2007 societatea comerciala a livrat "**Combustibil tip S1 pentru focare industriale**" în cantitate de 29.620 kg, fara factura, cu avizul de însoțire a marfii nr. X/13.12.2007, catre S.C. X S.R.L., fara calculul accizei ;
- în data de 17.12.2007 societatea comerciala a livrat "**Combustibil CLU tip III**" în cantitate de X litri (X kg), cu factura X/17.12.2007, avizele de însoțire a marfii, catre X, fara calculul accizei;
- în data de 18.12.2007 societatea comerciala a livrat "**Combustibil tip Calor Extra 1**" în cantitate de X kg, cu factura X X/18.12.2007, avizul de însoțire a marfii nr.X X/18.12.2007, catre X "X" SA SUC. REG.X X, fara calculul accizei ;
- în data de 19.12.2007 societatea comerciala a livrat "**Combustibil CLU tip III**" în cantitate de X litri (X kg), cu factura X/19.12.2007, avizul de însoțire a marfii nr.AR VAM X/19.12.2007, catre X, fara calculul accizei;

În ceea ce privește livrarile de motorina, "pacura sub 1% sulf", "combustibil tip III", "combustibil tip Calor Extra 1", "combustibil CLU tip III, organele de inspecție fiscală considera că au fost neautorizate, deoarece autorizația de antrepozit fiscal de producție deținuta de societatea comerciala permite ca, în regim suspensiv de la plata accizelor, sa primeasca, sa produca, sa transforme, sa dețina și sa expedieze, dupa caz, produsele accizabile: "E4.7-Pacura".

Avand in vedere prevederile pct.19 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VII art.195), aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.239 din Codul fiscal, pct.6 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VIII art.239), art.178 alin.(4) alin.5 din Codul Fiscal, pct.7(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VII art.178) s-a solicitat administratorului S.C. .X. S.R.L. documente privind proveniența produselor energetice livrate menționate mai sus. Ulterior au fost prezentate documentele solicitate, care erau inregistrate in evidențele contabile ale societății aferente activității de comerciant, conform actului constitutiv, in gestiunile 2"Combustibil", 3"Mărfuri" și 20"Marfa En Gros". Din acest circuit economic nu corespund cantitățile cu acciza platita și cele cu acciza neplatita. **S.C. .X. S.R.L. a livrat produse energetice la clienți fara a face dovada ca acciza a fost platita.**

Prin faptul ca **societatea comercială, ca antrepozit fiscal de producție, a livrat produse energetice fără prezentarea de către cumpărător, persoana juridica, a documentului de plată care atestă virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturate organele de inspecție fiscală au constatat că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevazute de art.296¹ alin.(1) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.**

Total Motorina - X kg. (acciza: X-31.12.07=Xeuro/1.000 kg), (acciza: X euro/1.000 litri) :

ACCIZE: Ianuarie-Iunie - X to x X euro x X lei = X lei

ACCIZE: Iulie-Decembrie -X to x X euro x X lei = X lei

Total "Combustibil tip III" - X kg (acciza prin asimilare cu pacura:01.01.07-31.12.2007 = Xeuro/1.000 kg - utilizata in scop comercial)

ACCIZE: Ianuarie - Iunie - X to x X euro x X lei = X lei

Total "Combustibil CLU tip III" - X kg (acciza prin asimilare cu pacura: 01.01.07-31.12.2007 = X euro/1.000 kg - utilizata in scop comercial)

ACCIZE: Iulie - Decembrie - X to x 13euro x X lei = X lei

Total "Combustibil tip Calor Extra 1" - X kg (acciza prin asimilare cu pacura: 01.01.07-31.12.2007 = 1X euro/1.000 kg - utilizata in scop comercial)

ACCIZE: Iulie - Decembrie - X to x X euro x X lei = X Lei

Total "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" (acciza prin asimilare cu pacura: 01.01.07-31.12.2007 = X euro/1.000 kg - utilizata in scop comercial) - X kg;

ACCIZE: Iulie - Decembrie - X to x X euro x X lei = X lei

Total Pacura sub 1% sulf 2007 - .X. kg (acciza la pacura: 01.01.07-31.12.2007 = X euro/1.000 kg - utilizata in scop comercial)

ACCIZE : Ianuarie - Iunie -100,500 to x X euro x X lei = X lei

Totalul cantitatilor de produse energetice livrate fără calculul accizei, pe anul 2007, mentionate mai sus ("combustibil tip S1 pentru focare industriale", "combustibil tip III", combustibil CLU tip III", "combustibil tip Calor Extra 1", "pacura sub 1% sulf") este de X kg.

Totalul cantitatilor de motorina livrate fara calculul accizei mentionate mai sus este de X kg.

Total calcul acciză pe anul 2007 pentru produsele energetice mentionate mai sus, care sunt livrate și nu au avut calcul acciza (motorina, "combustibil tip S1 pentru focare industriale", combustibil CLU tip III, "combustibil tip Calor Extra 1", "pacura sub 1% sulf") este de X Lei.

Accizele pentru cele X kg. reziduuri petroliere care nu se mai regasesc in lista de inventar a societatii la data de 31.12.2007 au fost calculate conform prevederilor art.175 alin.(4) din Codul Fiscal, coroborat cu pct. 5 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal (acciza: 01.01.2007-31.12.2007=X euro/1.000 kg), (acciza: X euro/1.000 litri) astfel:300 to x 307,59 euro x X lei = X lei.

Total calcul acciza, anul 2007, pentru produsul finit livrat "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" (conform facturilor - .X. kg):

ACCIZA: Ianuarie-iunie - X to x 13 euro x X lei = X lei

ACCIZA: Iulie-decembrie - X to x X euro x X lei = X lei

TOTAL ACCIZA - X lei

Din verificarile evidentelor contabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca produsele energetice livrate fara calculul accizei mentionate mai sus ("combustibil tip S1 pentru focare industriale", combustibil tip III", "combustibil tip Calor Extra 1", "pacura sub 1% sulf"), au fost inregistrate in contabilitate ca și marfă în gestiuni separate (gestiunea 3 Marfa, gestiunea 20 Marfă EN-GR0S) și nu au avut nici o legătură cu antrepozitul fiscal.

Din avizele de insotire a produselor energetice accizabile pentru 'motorină, "combustibil tip S1 pentru focare industriale", "combustibil tip III", combustibil CLU tip III", "combustibil tip Calor Extra 1", "pacura sub 1% sulf" livrate la comercianti fara calculul accizei, reiese faptul ca acestea au fost livrate de la sediul secundar (punct de lucru) – autorizat ca antrepozit fiscal - .X., acestea fiind cele care au relevanta în estimarea bazei de impunere.

Calculul accizelor rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala și anume, faptul ca societatea comerciala desfasoara doua activitati:

1 - Activitatea de Comerciant - Domeniul principal de activitate conform statutului societății comerciale cu raspundere limitata nr. X/09.07.2001 constituie "Comerțul cu ridicata al produselor intermediare, neagricole și deșeuri " (Cod C.A.E.N. 515), iar activitatea principala este "Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate" (Cod C.A.E.N. 5151).

2 - Activitatea de Antrepozit Fiscal - conform Certificatului Constatator emis la data de 22.04.2005 și eliberat la data de 09.05.2005 de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul .X. se completeaza activitatea principala cu "Fabricarea produselor obținute din prelucrarea țițeiului" (Cod C.A.E.N. 2320) la sediul secundar (punct de lucru) din localitatea .X., nr. FN, jud. .X., deținand in acest sens Autorizația de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006 cu valabilitate de la data de 01.04.2006 inlocuita cu Autorizatia de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006, emisa la data de 19.12.2006, cu valabilitate de la data de 01.01.2007;

Din punct de vedere al evidențelor contabile, aceste activități nu erau evidențiate separat, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.183 alin.(1) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile și completările ulterioarea și precizează că din avizele de insoțire a produselor energetice accizabile (motorina, benzina, pacura) livrate la comercianți fara calculul accizei, rezulta ca acestea au fost livrate de la sediul secundar (punct de lucru) - autorizat ca antrepozit fiscal – .X., avizele de insoțire a marfii fiind cele care au relevanta în estimarea bazei de impunere.

Totalul cantitații de produs finit livrat la clienți "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" este de X kg, conform Situatiei livrarilor în perioada 01.01.2007 -31.12.2007.

Totalul cantitații de produs finit livrat la clienți "Combustibil Tip S1 Pentru X Industriale" este de .X. kg, conform documentelor contabile (facturi,

situatiile de vanzare aferente fiecarei luni) in perioada 01.01.2007 - 31.12.2007.

Diferența privind livrarile la clienți, între total livrat conform documentelor contabile (facturi) în perioada 01.01.2007 - 31.12.2007 și total livrat conform situației livrarilor.

Declaratiile "100" privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat au fost depuse lunar conform prevederilor art.194 din Codul fiscal, iar **accizele privind produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale"** menționata în Autorizația de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006 cu valabilitate de la data de 01.04.2006, inlocuita cu Autorizația de Antrepozit Fiscal nr.X /17.03.2006, emisa la data de 19.12.2006, cu valabilitate de la data de 01.01.2007, **au fost platite la bugetul de stat lunar și nu la livrare**, obligație impusa de art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat din verificarile evidentelor contabile ale societatii ca total valoare accize achitate conform ordinelor de plata a societatii comerciale din anul 2007 pentru produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat este de .X. Lei. Din calculele efectuate de organele de inspectie rezulta **diferenta de acciza de platit de .X. lei** (.X.lei - .X. lei).

Organele de inspectie fiscala au constatat, din verificarile evidentelor contabile ale societatii , existenta urmatoarelor diferente :

- dintre materiile prime neaccizabile intrate și cele consumate în procesul de productie: X kg - X kg = X kg

- dintre materiile prime accizabile intrate și cele consumate in procesul de productie: X kg - X kg = 0 kg

- dintre materii prime accizabile și neaccizabile intrate și consumate in procesul de productie și livrarile de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale":

.X. kg - .X. kg (conform facturilor) = .X. kg

.X. kg - X kg (conform situatiei livrarilor) = X kg

În concluzie, pe anul 2007, s-au constatat următoarele:

- materii prime achizitionate și consumate în procesul de productie: .X. kg

- materii prime consumate conform Rapoartelor de productie: .X. kg

- produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat la clienti (conform facturilor): .X. kg

- societatea comerciala a achizitionat reziduuri petroliere fara viza reprezentantului organului fiscal teritorial aplicata la destinatie pe documentul de livrare: in luna octombrie de la S.C. .X. SA, in cantitate de X kg., aferente facturii fiscale nr.X/14.06.2007, notei de receptie nr.X/31.10.2007, fara aviz de însoțire a marfii; în luna noiembrie 2007 de la S.C..X. S.R.L. (din custodie

S.C. .X. SA, CUI RO X Gestiunea 1"Materii Prime"-Reziduri .X.), cantitatea de de X kg, conform avizelor de insotire a marfii ; in luna decembrie 2007 de la S.C. .X. S.R.L. (din custodie S.C..X. SA, Gestiunea 1"Materii Prime"-Reziduri X), cantitatea de X kg conform avizului de insotire a marfii nr.X/04.12.2007, cu seria nr. X/04.12.2007.

Prin faptul ca societatea a achizitionat **reziduuri petroliere fara viza reprezentantului organului fiscal aplicata la destinatie pe documentul de livrare, organele de inspectie fiscala considera ca pot fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art.296 ^1 alin. (1) lit. k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.**

Prin faptul ca societatea comerciala, ca antrepozit fiscal de productie, a livrat uleiuri minerale fara prezentarea de catre cumparator, persoana juridica, a documentului de plata care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantitatii ce urmeaza a fi facturate, organele de inspectie fiscala considera ca pot fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art. 296^1 alin.(1) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare;

- din situatiile privind consumurile de materii prime, livrarile de produs finit și cele ale rapoartelor de productie rezulta ca societatea a produs conform rapoartelor de productie mai putin produs finit cu .X. kg (.X.-.X.) decât materiile prime achiziționate și introduse în procesul de productie, cantitate care trebuia sa se regaseasca în stocul de produs finit la 31.12.2007. Stocul de produs finit conform listei de inventar a societatii la 31.12.2007 este de .X. kg. Stocul de produs finit conform situatiei SIFCU la 31.12.2007 este de .X. kg. De asemenea, a fost livrata o cantitate de produs finit mai mica decat materiile prime introduse în procesul de productie cu .X. kg (.X.-.X.). Pentru diferenta de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de inventar a societatii (.X. kg) și stocul de produs finit conform situației S1FCU (.X. kg) de .X. kg (.X.-.X.), s-a constatat a fi calculata acciza la nivel de motorina in conformitate cu prevederile art.175 alin.(4) din Codul fiscal, coroborat cu pct 5 din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal;

- X to x X euro x X lei = **.X. lei** (acciza de platit pe anul 2007 la nivel de motorina) pentru cantitatea aferenta produsului finit nelivrat care nu se regasește ca stoc de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" la 31.12.2007;

Calculul accizei de platit : .X. lei (acciza de platit pentru diferența de stoc de produs finit) + X lei (acciza de platit pentru produsul finit aferenta diferenței între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platita conform ordinelor de plata) = X lei.

Accizele de platit pe anul 2007 pentru livrarile produselor energetice fara calculul accizei, pentru diferentele de stoc de produs finit

conform situației livrarilor de produs finit, cele aferente diferenței între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza plătită conform ordinelor de plata și accizele pentru reziduuri petroliere sunt **de .X. lei (.X. lei** -accize pentru produsele energetice livrate și nu au avut calculată acciza (motorina, "combustibil tip S1 pentru focare industriale", "combustibil tip III", combustibil CLU tip III", "combustibil tip Calor Extra 1", "pacura sub 1% sulf" **+ X lei** -accize pentru diferențele de stoc de produs finit +.X. lei cele aferente diferenței între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platită conform ordinelor de plata **+ X lei** -accize pentru reziduri petroliere calculate conform prevederilor art.175 alin. 4 din Codul Fiscal coroborat cu pct. 5 din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal).

Având în vedere că plata accizelor datorate bugetului de stat, pentru cantitățile de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrate într-o lună, au fost efectuate până în data de 25 a lunii următoare, conform prevederilor art.193 alin.(1) din Legea nr.571 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat neîndeplinirea condițiilor prevăzute la art.221 alin.(2) din Legea nr.571 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.37 din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, au fost calculate majorări de întârziere la plata accizelor, de la data livrării produsului finit la data plății accizei.

Prin faptul că societatea comercială, ca antrepozit fiscal de producție, a livrat uleiuri minerale fără prezentarea de către cumpărător, persoana juridică, a documentului de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturate, organele de inspecție fiscală constată că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.296¹ alin.(1) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe anul 2008 s-au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la derularea operațiunilor societății comerciale cu alte societăți comerciale din raza de activitate a altor D.J.A.O.V.-uri, conform prevederilor art.97 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresele întocmite de D.J.A.O.V. .X. către acestea și s-au primit răspunsurile de la D.J.A.O.V. Hunedoara, D.J.A.O.V. Salaj, D.J.A.O.V. .X., D.J.A.O.V. .X. și D.J.A.O.V. Prahova.

Din documentele verificate de organele de inspecție fiscală din evidențele contabile a rezultat că societatea comercială a efectuat achiziții și consumuri de produse energetice neaccizabile și accizabile conform fișelor de magazie și bilanțelor analitice, iar în unele situații au rezultat diferențe de

stoc la produsele energetice accizabile achiziționate și introduse în procesul de producție.

De asemenea, din evidențele contabile ale societății comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în data de 22.01.2008 societatea comercială a achiziționat reziduuri petroliere în cantitate de X kg. de la .X. (X); pe avizul de însoțire a marfii nr.X/22.01.2008 este trecut S.C. .X. S.R.L., care apoi este șters și înlocuit .X. (X) fără viza organului fiscal la destinație, aceasta faptă constituind infracțiune conform prevederilor art.296 alin. (1) lit. k) din Codul Fiscal ;
- în luna martie 2008, societatea comercială a achiziționat reziduuri petroliere în cantitate de X kg de la .X. (X), cu avize de însoțire, fără viza organului fiscal la destinație, aceasta faptă constituind infracțiune conform prevederilor art.296¹ alin.(1) lit. k) din Codul Fiscal ;
- cantitatea de X kg. reziduuri petroliere, achiziționată de la SC .X. SA, cu factura nr.X/21.04.08, lipsa aviz, nota de recepție nr.X/21.04.08, nu se regăsește în Balanța analitică pe luna aprilie 2008 și nici în Lista de verificare a intrărilor pe luna aprilie în gestiunea 1"Materii prime".
- în data de 22.07.2008 societatea comercială a achiziționat cantitatea de X kg. ".X. din rezervoare" de la .X., cu avizul de însoțire a marfii nr.X/22.07.08 și NIR nr.X/22.07.08, (Gestiunea X X), lipsa facturi, fără viza organului fiscal, aceasta faptă constituind infracțiune conform prevederilor art.296¹ alin. (1) lit. k) din Codul Fiscal.

În urma solicitării efectuării de verificări încrucișate privind operațiunile mai sus menționate, pentru S.C. .X. SA .X., D.J.A.O.V. .X. a comunicat că în prezent S.C. .X. SA nu desfășoară activitate de exploatare produse petroliere, nu este autorizată ca antrepozit fiscal (autorizația de antrepozit fiscal a fost revocată prin Decizia nr.421/21.09.2008), fiind în stare de insolvență și faliment, în gestiunea acestuia nefiind înregistrate aceste operațiuni. În acest sens nu au fost respectate prevederile art.239 din Codul Fiscal și a pct.6.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Referitor la transporturile de ".X. petroliere" efectuate în cursul anului 2008 între S.C. .X. S.R.L. .X.-X și S.C. .X. S.R.L. "gestiunea 23 .X. .X." .X., reprezentanții legali ai societății lichidatoare .X. I.P.U.R.L. (S.C. .X. SA .X. se afla în procedura de insolvență și faliment, în baza Sentinței Comerciale nr.X/F/X/20.03.07 emisă de Tribunalul .X.), nu se cunosc detalii despre aceste transporturi și nici despre eventualele puncte de lucru declarate sau nedeclarate ale societății .X. SRL .X.-X, pentru județul .X. sau despre natura și calitatea produselor - buletine de analiză, certificate de conformitate.

Cantitatea de X kg. "**pacura**", achiziționată de la SC .X.L SA (în faliment), cu factura nr.X/02/23.04.08, lipsa aviz, lipsa X, nu se regăsește în Balanța analitică pe luna aprilie 2008 și nici în Lista de verificare a intrărilor pe luna aprilie, în gestiunea 1"Materii prime". În urma verificărilor încrucișate,

D.J.A.O.V. .X. prin adresa nr. X/24.09.09, a comunicat ca acciza a fost platita de catre S.C. .X.L SA .X..

În data de 27.05.2008 societatea comerciala a achizitionat, de la SC X SA, cantitatea de X kg. "pacura" si X kg. "combustibil calorifer", conform facturii seria BH COM nr.X/27.05.08, NIR X/27.05.08 pentru cantitatea de X kg. "pacura", aviz de însoțire a marfii seria BH COM nr.X și nr.X/28.05.2008 pentru cantitatea de X kg. "pacura", avizul de însoțire a marfii nr.BH COM nr.X/28.05.2008, NIR X/28.05.2008. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr.X/06.10.09, a comunicat ca acciza a fost platita pe circuitul economic de catre X SA punct de lucru X X .X. și S.C. X S.R.L. .

În luna iunie 2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg ".X. din rezervoare" de la .X. SA .X., din custodie .X., cu avize de insoțire a marfii, NIR, lipsa facturii. In urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. Prahova, prin adresa nr.X/11.01.2010, a comunicat ca au fost expediate șlamurile petroliere.

În legatura cu produsul energetic "pacura" care a circulat in regim suspensiv intre cele doua antrepozite fiscale și anume S.C..X. SA .X. .X. și S.C. X .X. SA .X., organele de inspecție fiscala au constatat:

- în data de 09.07.2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg. "pacura" de la .X. SA .X., factura nr..X./09.07.2008, NIR X/09.07.08, DAI seria X nr.X/06.07.2008, lipsa aviz de insoțire a marfii, "Gestiunea 20 Marfa En Gros", pe care a livrat-o la SC OIL .X. SA .X. .X., fara plata accizei;
- in data de 09.07.2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg. "pacura" de la .X. SA .X., factura nr.C/09.07.2008, NIR nr.X/09.07.2008, DAI seria X nr.X/06.07.2008, lipsa aviz de însoțire a marfii, "Gestiunea 20 Marfa En Gros", pe care a livrat-o la SC X .X. SA .X. .X., fara plata accizei;
- in data de 17.07.2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg. "pacura" de la .X. SA .X., factura nr.X/17.07.2008, NIR X/17.07.2008, DAI seria X nr.X/06.07.2008, lipsa aviz de insoțire a marfii, "Gestiunea 20 Marfa En Gros", pe care a livrat-o la SC X .X. SA .X. .X., fara plata accizei ;
- in data de 23.07.2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de .X. kg. "pacura" de la .X. SA .X., factura nr..X./23.07.2008, NIR X/23.07.2008, DAI seria DAMAAAA nrX/22.07.2008, lipsă aviz de insoțire a mărfii. "Gestiunea 20 Marfă En Gros", pe care a livrat-o la SC X .X. SA .X. .X., fără plata accizei
- in data de 28.07.2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg. "pacura" de la .X. SA .X., factura nr..X./28.07.2008, NIR nr.X/28.07.2008, DAI seria DAMAAAA nr..X./25.07.2008, lipsa aviz de insoțire a mărfii, Gestiunea 20 Marfa En Gros2, pe care a livrat-o la SC X .X. SA .X. .X., fără plata accizei, din cantitatea de X kg. a lipsit X kg. pentru care a emis factura nr.X/30.07.2008, NIR nr.X/30.07.2008.

In urma verificărilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr.X/28.09.09, a comunicat că produsul energetic "**pacura**" (cod **NC .X.**)

intrată în regim suspensiv, în baza documentelor administrative de însoțire menționate mai sus, în antrepozitul fiscal S.C. OIL .X. SA .X. a fost scos definitiv din teritoriul comunitar astfel: cu destinația Gibraltar, cantitatea de X kg, prin întocmirea documentului administrativ unic X/02.08.08, exemplarele 2, 3, 4 fiind confirmate de către biroul vamal .X. Port, și cu destinația X, cantitatea de X kg, prin întocmirea DAI-ului intracomunitar.

În luna iulie 2008, societatea comerciala a achiziționat cantitatea de 216.200 kg. ".X. din rezervoare" de la SC .X. SA .X., cu avize de însoțire a mărfii și NIR, "Gestiunea 1 Materii Prime", lipsa facturi, fara viza organului fiscal, conform art.296 alin. (1) lit. k) din Codul Fiscal. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr.X/24.09.2009 a comunicat ca exista un contract de inchiriere între S.C. .X. SA -in faliment și S.C. .X. S.R.L., care are ca obiect două rezervoare de 2.000 tone pentru pacura, in care S.C. .X. S.R.L. a depozitat șlam petrolier, dar la S.C. .X.L SA nu sunt documente justificative cu privire la șlamul petrolier în cauză.

În luna iulie 2008, societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg. "pacura cu sulf sub 1%" de la SC X X SA, factura X/29.07.2008, NIR X/30.07.2008, lipsa DAI, lipsă aviz de însoțire a mărfii, "Gestiunea 1 Materii Prime", fără plata accizei, in luna august, cantitatea de X kg., cu facturi și NIR, lipsa DAI, lipsa aviz de însoțire a marfii, "Gestiunea 1 Materii Prime", fără plata accizei; în luna septembrie, cantitatea de X kg., cu facturi, NIR, lipsa DAI, lipsa aviz de însoțire a marfii, "Gestiunea 1 Materii Prime", fara plata accizei; în luna octombrie, cantitatea de X kg, cu facturi, NIR, lipsa DAI, lipsa aviz de însoțire a marii, "Gestiunea 1 Materii Prime", fara plata accizei. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. X, prin adresa nr.X/28.09.2009, a comunicat ca S.C. X SA a livrat in anul 2008 catre S.C. .X. SRL, produsul energetic "pacura cu sulf sub 1%", în cantitate de X litri, conform contractului de vanzare-cumparare nr.X/2008. Aceasta cantitate livrata provine din cantitatea de produs energetic "pacura cu sulf sub 1%", aprovizionata, de 2005 tone, de la S.C. .X. S.R.L., conform facturilor seria AR WCH nr..X./11.12.2006 și AR WCH nr.X/18.12.2006. Din evidențele contabile ale societății, rezulta ca S.C. .X. S.R.L. a achiziționat in cursul anului 2008, cantitatea de produs energetic "pacura cu sulf sub 1%", de X kg care a fost introdusă in procesul de producție, ca antrepozit fiscal de productie, fiind înregistrata in contabilitate în "Gestiunea 1 Materii Prime".

În luna iulie 2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg. "pacura" de la SC .X.L SA, cu avize de însoțire a marfii și NIR, "Gestiunea 1 Materii Prime", lipsa facturi, lipsa DAI. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr.X/24.09.2009, a comunicat ca pacura a fost adjudecata de către S.C. .X. S.R.L. conform procesului verbal de licitație nr.X/23.04.2008 și a fost întocmita factura fiscala cu taxare inversă nr..X./23.04.2008 pentru cantitatea de 565 tone pacura, acciza aferenta

acestei cantitați de pacura a fost achitata cu ordinul de plata nr.X/30.07.08 de catre S.C. .X.L SA .X..

Tot în luna iulie 2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de 198.340 kg. ".X. din rezervoare" de la SC .X. SA .X., (Din custodie .X.), cu avize de însoțire a marfii, NIR, "Gestiunea 24 .X. .X.", lipsa facturi, fara viza organului fiscal, conform art.296¹alin. (1) lit. k) din Codul Fiscal. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr. .X./24.09.2009, a comunicat ca exista un contract de închiriere între S.C. .X.L SA - in faliment și S.C. .X. S,R.L., care are ca obiect doua rezervoare de 2.000 tone pentru pacura, in care SC .X. SRL a depozitat șlam petrolier, dar la S.C. .X.L SA nu sunt documente justificative cu privire la șlamul petrolier în cauza.

În luna august 2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg. "pacura" de la SC .X.L SA cu avize de însoțire a marfii și NIR "Gestiunea 1 Materii Prime", lipsa facturi, lipsa DAI. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr..X./24.09.2009, a comunicat că păcura a fost adjudecata de catre S.C. .X. S.R.L. conform procesului verbal de licitație nr.Z/23.04.2008 și a fost întocmita factura fiscală cu taxare inversa nr..X./23.04.2008 pentru cantitatea de 565 tone pacura. Acciza aferenta acestei cantitați de păcură a fost achitata cu ordinul de plata nr.X/30.07.2008 de catre S.C. .X.L SA .X..

In data de 14.08.2008 societatea comerciala a achiziționat cantitatea de X kg "reziduuri petroliere" de la SC X SA, cu factura fiscala nr.X/14.08.2008 și NIR nr.X/14.08.2008, "Gestiunea 1 Materii Prime", lipsa aviz de însoțire a marfii, fara viza organului fiscal, conform art.296¹ alin.(1) lit. k) din Codul Fiscal. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr. X/06.10.2009, a comunicat ca societatea S.C. X SA justifica proveniența acestui combustibil prin obiectul de activitate, fiind autorizata ca antrepozit fiscal de producție pana în anul 2005, în prezent funcționand pe producție de produse nepoluante, respectiv uleiuri emulsionabile. Societatea respectivă conduce evidența operativa de gestiune a stocurilor cu ajutorul evidențelor pe proiecte de mediu, înregistreaza ieșirile în baza livrarilor, facturilor emise, înregistreaza cronologic facturile emise în Jurnalul de vanzari.

In luna august 2008 societatea comerciala a achiziționat și introdus în procesul de producție, .X. din bazine în cantitate de X kg. "Custodie .X.I SA .X.", avizele de însoțire a marfii fiind de la S.C. .X. S.R.L. la S.C. .X. S.R.L., lipsa facturi, "Gestiunea 24 .X. .X.", fara viza organului fiscal, conform art.296¹ alin.(1) lit. k) din Codul Fiscal. În urma verificarilor încrucișate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr..X./24.09.2009, a comunicat ca exista un contract de închiriere între S.C. .X.L SA -în faliment și S.C. .X. S.R.L., care are ca obiect două rezervoare de 2.000 tone pentru păcura, in care S.C. .X. S.R.L. a depozitat șlam petrolier, dar la S.C. .X.L SA nu sunt documente justificative cu privire la șlamul petrolier în cauza. Potrivit notelor de receptie

aceasta marfa a fost depozitata in baza avizelor de insotire nr.5172-5174, 5183, 5184, 5186, 5190, 5191, 5195-5197, 5203, 5204,5207-5211, 5220-5226, 5228-5234, furnizor fiind SC .X. SA .X., avizele fiind vizate de catre D.J.A.O.V. .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat, din evidentele contabile ale societatii, ca exista factura nr.X/.10.2008 emisa de catre SC X SRL .X. aferenta cantitatii de X kg - combustibil lichid greu-lipsa, pentru care acciza nu a fost platita. Factura nu este evidentiata in contabilitate iar marfa nu este evidentiata in Balanta analitica pe luna octombrie, nici in Lista de verificare a intrarilor in perioada 01.10-31.10.2008 si nici in Situatiile stocurilor de materiale pe luna octombrie 2008. Din verificarile incrucisate, D.J.A.O.V. .X., prin adresa nr. X/02.10.2009, a comunicat ca in conformitate cu pct.14 alin.(4) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, S.C. X S.R.L. a depus exemplarul 5 al Documentului Administrativ de Insotire, privind livrarea in cauza, cu adresa nr. X/03.11.2008.

Totalul cantitatii de materii prime introduse si consumate in procesul de productie este de X kg.

Totalul cantitatii de materii prime introduce si consumate in procesul de productie conform Rapoartelor de productie este de X kg.

Totalul cantitatii de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat la clienti conform documentelor contabile (facturi, situatiile de vanzare aferente fiecarei luni) este de X kg.

Din situatiile privind consumurile de materii prime, livrarile de produs finit si cele ale rapoartelor de productie rezulta ca societatea a produs conform rapoartelor de productie mai putin produs finit cu X kg. (X - X) decat materiile prime achizitionate si introduse in procesul de productie, cantitate care trebuia sa se regaseasca in stocul de produs finit la 31.12.2008. Stocul de produs finit conform listei de inventar a societatii la 31.12.2008 este de X kg. De asemenea, a fost livrata o cantitate de produs finit mai mica decat materiile prime introduse si consumate in procesul de productie cu X kg (X-X).

Din situatiile SIFCU rezulta ca nu a fost livrata cantitatea de X kg (X-X), produs finit aferent materiilor prime consumate in procesul de productie, cantitate pentru care acciza nu a fost platita la nivel de pacura si care nu se regaseste in evidentele contabile ale societatii (stocuri conform listei de inventar al produsului finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale").

Calculul accizei pentru cantitatea de X to. este:
X to X X euro X X = **X lei** (accize de platit pe anul 2008 la nivel de motorina) pentru cantitatea aferenta produsului finit nelivrat care nu se regaseste ca stoc de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" la 31.12.2008.

Totalul cantitații de produs finit livrat la clienți "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" este de X kg, conform situației livrărilor în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008.

Totalul cantitații de produs finit livrat la clienți "Combustibil Tip S1 pentru focare industriale" este de X kg., conform documentelor contabile (facturi, situațiile de vânzare aferente fiecărei luni în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008).

Diferența privind livrarile la clienți, între total livrat conform documentelor contabile (facturi) în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 și total livrat conform situației livrărilor în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 este de X kg. (X kg. - X)

Total calcul acciza 2008 pentru produsul finit livrat „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” (conform facturilor - X kg.) la nivel de pacura este de:

ACCIZA: Ianuarie-decembrie X to x X euro x X lei = **X lei**.

Declaratiile "100" privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat au fost depuse lunar conform prevederilor art.194 din Codul fiscal, iar accizele privind produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" menționată în Autorizația de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006 cu valabilitate de la data de 01.04.2006, înlocuită cu Autorizația de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006, emisă la data de 19.12.2006, cu valabilitate de la data de 01.01.2007, au fost plătite la bugetul de stat lunar și nu la livrare, obligație impusă de art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat din verificările evidențelor contabile ale societății ca total valoare accize achitate conform ordinelor de plată a societății comerciale din anul 2008 pentru produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat este de **X lei**. **Din calculele efectuate de organele de inspecție rezulta o diferență de acciză de plătit de X lei** (X lei - X lei).

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificările evidențelor contabile ale societății, existența diferenței dintre materii prime accizabile și neaccizabile intrate și consumate în procesul de producție și livrarile de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale":

X kg. - X kg. (conform facturilor) = X kg.

X kg. - X kg. (conform situației livrărilor) = X kg.

În concluzie pe anul 2008 s-au constatat următoarele:

- materii prime achiziționate și consumate în procesul de producție: **X kg.**
- materii prime consumate conform Rapoartelor de producție: **X kg.**
- produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat la clienți (conform facturilor): **X kg.**

- societatea comerciala a achizitionat **reziduuri petroliere fara viza reprezentantului organului fiscal teritorial aplicata la destinatie pe documentul de livrare**: în luna ianuarie, cantitatea de X kg de la societatea S.C. X S.A. X (Din custodie X., Gestiunea 1"Materii Prime"-Reziduri X.), aviz de însoțire a marfii 201/22.01.08; în luna martie cantitatea de X kg, conform avizelor de însoțire a marfii (Gestiunea 1"Materii Prime"- Reziduri X.); în luna aprilie cantitatea de X kg, cu factura nr.X./21.04.2008, lipsa aviz, nota de receptie nr.X/21.04.08 (Gestiunea 22 Reziduuri X.); cantitatea de XX kg. de X. petroliere, conform avizelor de însoțire a marfii (Gestiunea 1"Materii Prime"-Reziduri X.); în luna mai cantitatea de X kg conform avizelor de însoțire a marfii (Gestiunea 23-X. X.); în luna iunie cantitatea de X kg de **X. petroliere**, (S.C. X. S.R.L.-X.), conform avizelor de însoțire a marfii; cantitatea de X kg., de X. petroliere (S.C. X. S.A.-X.), conform avizelor de însoțire a marfii, Gestiunea 23-X. X.); în luna iulie, cantitatea de X kg de slam din rezervoare, (Gestiunea 1 Materii Prime-X. X.), conform avizului de însoțire a marfii; cantitatea de X kg. de slam din rezervoare, (din custodie X.I SA X., Gestiunea 1 Materii Prime- X. X., Gestiunea 24-X. X.), conform avizelor de însoțire a marfii; în luna august, cantitatea de X kg de slam din rezervoare, (din custodie X.I SA X.-Gestiunea 1 Materii Prime-X. X.), conform avizelor de însoțire a marfii reziduuri petroliere, cantitatea de X kg (Gestiunea 1-Materii prime) de la S.C. X S.A.- X. conform facturii fiscale nr.X/14.08.2008; în luna septembrie cantitatea de X kg de X. petroliere (din custodie X., Gestiunea 1 Materii Prime-X. X.), conform avizelor de însoțire a marfii, reziduuri petroliere- cantitatea de X kg (Gestiunea 1-Materii prime) de la S.C. X S.A.-X., conform facturii fiscale nr.X/25.09.2008; în luna octombrie, cantitatea de X kg X. petroliere, (din custodie X., Gestiunea 1 Materii Prime-X. X.), conform avizelor de însoțire a marfii; în luna noiembrie cantitatea de X kg de X. petroliere, (din custodie X., Gestiunea 1 Materii Prime-X. X.), conform avizelor de însoțire a marfii; în luna decembrie cantitatea de X kg de X. din rezervoare (din custodie X., Gestiunea 1 Materii Prime-X. X.) conform avizelor de însoțire a marfii. Prin faptul ca societatea comerciala a achizitionat reziduuri petroliere fara viza reprezentantului organului fiscal teritorial aplicata la destinatie pe documentul de livrare, organele de inspectie fiscala au constatat că pot fi întrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art.296¹ alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare;

- s-au consumat în procesul de productie mai putine materii prime neaccizabile decat cele achizitionate, rezultand o cantitate de X kg. care nu a fost introdusa în procesul de productie și care provine de la stocul de materii prime neaccizabile ramas la 31.12.2007 (X kg. - X kg. = X kg.);

- din situatiile privind consumurile de materii prime, livrarile de produs finit și cele ale rapoartelor de productie rezulta ca societatea a produs conform rapoartelor de productie mai puțin produs finit cu X kg. (X - X) decat materiile

prime achizitionate și introduse în procesul de productie, cantitate care trebuia sa se regaseasca în stocul de produs finit la 31.12.2008. Stocul de produs finit conform listei de inventar a societatii la 31.12.2008 este de X kg. Stocul de produs finit conform situatiei SIFCU la 31.12.2008 este de X kg. De asemenea, a fost livrata o cantitate de produs finit mai mica decat materiile prime introduse și consumate în procesul de productie cu X kg (X-X). Pentru diferenta de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de inventar a societatii (X kg.) și stocul de produs finit conform situatiei SIFCU (X kg) de X kg (X-X) a fost calculata acciza la nivel de motorina pe anul 2008: X to. x X euro x X lei = **X lei** (acciza de platit pe anul 2008 la nivel de motorina) pentru cantitatea aferenta produsului finit nelivrat care nu se regasește ca stoc de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" la 31.12.2008;

- total valoare accize achitate conform ordinelor de plata a societatii comerciale din anul 2008 pentru produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat este de X lei. Din calculele efectuate de organele de inspectie rezulta o **diferență de acciza de platit de X lei** (X lei - X lei);

- **Calculul accizei de platit pe anul 2008: X lei** (acciza de platit pentru diferenta de stoc de produs finit) + X lei (acciza de platit pentru produsul finit aferenta diferentei între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platita conform ordinelor de plata) = X lei.

Accizele de platit pe anul 2008, pentru diferentele de stoc de produs finit conform situatiei livrarilor de produs finit și cele aferente diferentei între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platita conform ordinelor de plata **sunt de X lei** (X lei acciza de platit pentru diferenta de stoc de produs finit + X lei - acciza de platit pentru produsul finit aferenta diferentei între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platita conform ordinelor de plata).

Avand în vedere ca plata accizelor datorate bugetului de stat, pentru cantitatile de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrate într-o luna, a fost efectuat pana în data de 25 a lunii urmatoare, conform prevederilor art.193 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat neîndeplinirea conditiilor prevazute la art.221 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, și a pct.37 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, și **au calculat majorari de întârziere la plata accizelor**, de la data livrării produsului finit la data platii accizei.

Prin faptul ca societatea comerciala, ca antrepozit fiscal de productie, a livrat uleiuri minerale fara prezentarea de catre cumparator, persoana juridica, a documentului de plata care sa ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantitatii ce urmeaza a fi facturate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pot fi întrunite elementele constitutive ale infractiunii **X lei**

Accize de platit pe anul 2007 - .X. lei X lei.

B. În data de 24.06.2009 organele de inspectie fiscală au efectuat o cercetare la fata locului în baza prevederilor art.57 din Ordonanta Guvernului 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, în vederea efectuării de constatari în interes fiscal. În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr.X/08.07.2009, care a fost înaintat în vederea luării măsurilor legale la Biroul Autorizari. Demersul s-a concretizat in Decizia nr.X/13.11.2009 de revocare a autorizatiei de antrepozit fiscal de productie produse energetice nr.X din 17.03.2006.

S-a constatat că SC .X. SRL a întocmit rapoarte de productie astfel: 115 rapoarte in anul 2006, 204 rapoarte in anul 2007, 376 rapoarte in anul 2008. La fiecare raport de productie, societatea a atasat cate un buletin de analiza-raport de incercari care poartă antetul si stampila Laboratorului de determinări fizico-chimice-.X. SA-X X. S-a constatat că obligativitatea realizarii acestor rapoarte de incercari a fost stipulata in pct.2 din Autorizatia de mediu nr.X/29.09.2006 si pct.1.2. din Autorizatia de mediu nr.X/30.10.2007 iar emiterea lor trebuia facuta de catre laboratoare atestate. Cu adresa nr.X/29.09.2009, D.J.A.O.V. .X. a solicitat Agentiei pentru Protectia Mediului .X. date despre respectarea acestor obligatii, iar APM .X. a comunicat, cu adresa nr.X/13.10.2009, ca "*societatea nu a raportat la APM .X. datele de verificare a combustibilului tip S1 asa cum prevede autorizatia de mediu*". Aceste rapoarte de incercari au fost folosite de catre SC .X. SRL ca baza a declaratiilor de conformitate aferente fiecarei livrari de produs finit.

S-a constatat că reglementarea conformitatii produselor este dată de prevederile art.10 alin.(2) lit.c) si d), art.12, art.13 din Legea nr.608/2001 privind evaluarea conformitatii produselor, republicata, iar masura incalcarii acestor reglementari era interzicerea comercializarii produsului, conform prevederilor art.37 alin.(1) lit.b) din acelasi act normativ.

Necesitatea conformitatii este reglementata similar si la art.1, art.3 alin.(1), art.4 alin.(1), art.5, art.6 din H.G.nr.1022/2002, nerespectarea prevederilor acestor articole ducând la interzicerea introducerii pe piata a produselor, conform art.7 alin.(1) lit.b), din acelasi act normativ - HG nr.1022/2002.

Pentru clarificarea acestor aspecte DJAOV .X., cu adresa nr.X/19.08.2009, s-a adresat Laboratorului de determinari fizico-chimice-.X. SA-PX TX, care, prin adresa FN/fara data, inregistrata la DJAOV .X. sub nr.X/24.08.2009, informeaza ca laboratorul in cauza elibereaza numai rapoarte de incercari pentru marfa receptionată în depozitul .X. iar Buletinele de analiza pentru terti au numai caracter informativ si nu pot insoti produsul la o eventuala comercializare. De asemenea, laboratorul a precizat ca rezultatele determinarii se refera strict la cantitatea de proba analizata (de

regula 2 litri) si nicidecum la un lot reprezentativ. Totodata, acest laborator nu se regaseste in Lista aprobata a organismelor recunoscute, reglementata de art.31 din Legea nr.608/2001, republicata, iar intre cele doua parti SC .X. SRL-Laborator nu exista contract de prestare servicii si nici dovada platii acestor servicii.

Prin faptul ca buletinele de analiza-rapoarte de incercari au antetul si stampila unui laborator neagreat si deoarece pentru acestea nu exista documente de plata a acestor servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pot fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii de fals in inscrisuri sub semnatura privata si uz de fals prevazute la art. 290 si art.291 din Codul Penal.

In ceea ce priveste **reteta de fabricatie** s-a constatat ca in dosarul transmis la DJAOV .X. de catre ANV-Directia Autorizari, cu adresa nr.X/SA/PC/09.04.2009, (urmare solicitarii DJAOV .X. nr.X/19.02.2009) nu exista o astfel de reteta si nici capacitate de productie. Prima mentionare despre reteta apare in Nota de constatare nr.X/05.09.2007 unde se precizeaza ca in timpul controlului au fost prezentate "Specificatie tehnica a combustibilului tip S1" si fluxul tehnologic de productie".

La nota de prezentare nr.X/05.09.2007 s-au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala, documentele:

-Specificatia tehnica editia 1 revizia 0-care cuprinde fluxul tehnologic (fara detalierea cantitativa a componentelor care intra in procesul de fabricatie), nu are mentionata data intrarii in vigoare, dar contine capacitatea instalatiei de 20 tone pe zi-capacitate stipulata si in Autorizatia de mediu nr.X/29.09.2006.

-Specificatia tehnica editia 2 revizia 1 care mentioneaza data intrarii in vigoare 01.08.2007, o alta capacitate de productie adica 80 tone pe un flux tehnologic-mentionata si in Autorizatia de mediu nr.X/30.10.2007-(fara a se specifica in cate ore are loc un flux tehnologic), iar fluxul tehnologic cuprinde detalierea cantitativa adica la 200 tone combustibil S1 se folosesc 100 tone pacura(50%), 30 tone motorina(15%), 35 tone combustibil tip P(17,5%), 34 tone ulei uzat(17%) si 1 tona benzina(0,5%).

Calculand procentul de motorina si combustibil tip M (care au aceeasi acciza) in cazul celor 376 procese de productie din anul 2008 s-a constatat ca doar 14 procese de productie se incadreaza in procentul de 15% (procesele nr.137, 138, 140, 142, 144, 145, 147, 184, 185, 350-354). Deoarece prima mentionare despre capacitatea de productie de 80 tone pe flux tehnologic apare in cadrul Notei de prezentare nr.X/05.09.2007 rezulta ca in perioada 01.04.2006-01.08.2007 dintr-un total de 223 exista doar 7 rapoarte de productie zilnice care se incadreaza in capacitatea de 20 tone si anume rapoartele nr.X/2006, 11, 14, 36, 53, 89, 100/2007.

Exista totodata rapoarte de productie care depasesc de peste 3, 5, 8 ori capacitatea de productie de 20 tone si anume rapoartele nr.X/2006-72037 kg,

X/2006-71174 kg, X/2007-104395 kg, X/2007-104620kg, X/2007-164502 kg, X/2007-165413 kg, X/2007-165255 kg.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la Procesul verbal de control nr.X/26.03.2008 al DJAOV .X. se ataseaza Anexa nr.3-Retetar produs-care nu contine data intrarii in vigoare si mentioneaza ca si componente:

- "materii prime 60%-70% reziduuri petroliere sau produse petroliere"

- "din rezervoarele de produs petrolier de adaos se transfera a cantitate de 30%-40% de fractie".

SC .X. SRL nu a depus din proprie initiativa aceste Specificatii, retetare la organul fiscal teritorial si nu a anuntat marirea capacitatii de productie de la 20 tone pe zi la 80 tone pe flux tehnologic, iar in arhiva DJAOV .X. nu exista documente care sa ateste ca organul fiscal competent si-a insusit și și-a dat acordul cu privire la aceste situatii sau modificari.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu si-a indeplinit obligatiile prevazute de pct.8(3), 8(5), 8(61), 8(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum si cele prevazute de art.183 alin.(1) lit.i) si lit.j) din Codul fiscal.

Astfel, SC .X. SRL se afla in situatia de a nu respecta prevederile legale care reglementeaza organizarea si functionarea unui antrepozit fiscal de productie produse petroliere.

S-a constatat că sunt incidente prevederile art.175 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.5(1) lit.b), pct.5(2), pct.5(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, produsul obtinut fiind pus in vanzare drept combustibil pentru incalzire, acciza datorata va fi cea prevazuta pentru motorina.

Procedând la calculul accizei datorate si raportat la acciza initiala calculata la pacura, rezulta un debit de:

-X lei pentru anul 2006 plus majorari de intarziere de X lei calculate de la data livrarii pana la data de 12.02.2010,

-X lei pentru anul 2007 plus majorari de intarziere de X lei calculate de la data livrarii pana la data de 12.02.2010,

-X lei pentru anul 2008 plus majorari de intarziere de X lei calculate de la data livrarii pana la data de 12.02.2010.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în conditiile in care se va stabili ca faptele prezentate se incadreaza in prevederile art.290 si 291 din Codul Penal si in prevederile art.296¹ alin.(1) lit.f) si lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completările ulterioare, organele de inspecție fiscală considera ca raspunzator se face .X. .X.-Vladut in calitate de administrator.

Cu adresa nr..X./01.03.2010 a fost transmisă Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Titorial .X. sesizare penală cu privire la aspectele privind elementele constitutive ale infracțiunii de fals de înscrieri sub semnătură privată și uz de fals prevăzute de art.290 și art.291 din Codul penal, iar prin adresa nr.X/08.03.2010 organele de inspecție fiscală au transmis completare la sesizarea penală nr..X./01.03.2010 privind elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin Deciziile nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale, organele fiscale din cadrul Administrației Financiare pentru Contribuabili Mijlocii .X. au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente accizei stabilite prin Decizia de impunere impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.1/CIF/25.02.2010.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivele societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. În ceea ce privește aspectele de procedură

Referitor la prevederile art.104 alin.1 și 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

[...]

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2)”,

se reține că societatea contestatoarea aduce argumente în sensul că inspecția fiscală a început la data de 13.02.2009 și s-a încheiat la data de 25.02.2010, iar în perioada de suspendare a inspecției - din data de 22.07.2009 până la data de 12.02.2010 – au fost efectuate verificări

încrucișate, solicitări de informații de la terți, au fost încheiate procesele verbale de control nr..X./30.09.2009 și nr..X./30.09.2009 și procesul verbal de sigilare a instalațiilor nr..X./05.10.2009, respectiv **“suspendarea a fost de fapt o continuare a controlului, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere exced duratei legale a acestuia”**.

Referitor la faptul că efectuarea inspecției fiscale nu poate depăși 3 luni, trebuie menționat că termenul prevăzut de lege este unul de recomandare și nu unul sancționator, depășirea acestuia neducând la decăderea din drept a organelor de inspecție fiscală de a efectua inspecția fiscală.

Argumentul contestatoarei conform căruia suspendarea a fost o continuare a controlului nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că tocmai pentru efectuarea de verificări încrucișate și solicitări de informații de la terți a fost suspendată inspecția fiscală, iar potrivit prevederilor legale incidente **perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei inspecției**.

În ceea ce privește încălcarea prevederilor art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.”

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.”

Potrivit cap.V “Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.02.2010 reiese că prin adresa nr.X/17.02.2010 societatea a fost înștiințată despre data, locul și ora de desfășurare a discuției finale, respectiv 19.02.2010, ora 10, la sediul D.J.A.O.V. .X..

La data de 19.02.2010 a fost întocmită Minuta discuției finale cu contribuabilul înregistrată la D.J.A.O.V. .X. sub nr.X/19.02.2010, semnată de ambele părți, prin care administratorul societății a menționat că punctul de vedere al contribuabilului va fi prezentat ulterior. Ulterior, prin adresa nr.X/23.02.2010, înregistrată sub nr.X/24.02.2010, se solicită efectuarea unei expertize.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că au fost respectate prevederile art.9 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”, însă legea se referă la punctul de vedere nu la efectuarea unei expertize.

Referitor la prevederile art.49 alin.1 lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

b) solicitarea de expertize;”,

și ale art.55 și art.65 din același act normativ:

“ART. 55

(1) Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize. Organul fiscal este obligat să comunice contribuabilului numele expertului.

(2) Contribuabilul poate să numească un expert pe cheltuiala proprie.

(3) Experții au obligația să păstreze secretul fiscal asupra datelor și informațiilor pe care le dobândesc.

(4) Expertiza se întocmește în scris.

(5) Onorariile stabilite pentru expertizele prevăzute de prezentul articol vor fi plătite de la bugetele organelor fiscale care au apelat la serviciile expertului, după caz.”[...]

ART.65

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”

se reține că prin adresa nr.X/23.02.2010, înregistrată sub nr.X/24.02.2010, societatea solicită efectuarea unei expertize, iar prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală exprimă concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului în sensul că *“Văzând prevederile art.53.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr.1050/2004, considerăm că, la acest moment nu se impune consultarea unor experți”*. De altfel, consultarea unor experți de către organele de inspecție fiscală este un drept al acestora și nu o obligație.

Potrivit prevederilor pct.53.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, date în aplicarea prevederilor art.55 din

OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“53.1. Când, pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, organul fiscal consideră necesară consultarea unor experți, poate numi unul sau mai mulți experți, stabilind obiectivele asupra cărora aceștia trebuie să se pronunțe.”

Față de aceste prevederi legale se reține că apelarea la experți sau dispunerea efectuării unei expertize are ca scop lămurirea unor împrejurări de fapt, or, în cazul în speță, contribuabilul nu a exprimat starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală asupra căreia nu este lămurită ci doar a solicitat efectuarea unei expertize, fără a prezenta argumentele ce au stat la baza acestei solicitări.

De asemenea, se reține că doar prin contestație societatea face referire la o expertiză *“tehnică”* pentru *“evidențierea greșelilor de calcul și încadrarea privind stocurile de materii prime și produse finite, consumurile de producție, nivelul accizei și accesoriile”*, deci argumentele argumentele ce au stat la baza acestei solicitări sunt prezentate la o dată ulterioară emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.1/CIF/25.02.2010.

De altfel, societatea avea posibilitatea să depună odată cu contestația formulată și un raport de expertiză.

Față de cele prezentate mai sus se reține că argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”*.

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

- **X lei -accize;**

- **X lei - majorări de întârziere aferente accizelor,** cauza

supusă soluționării este dacă Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunța cu privire la accizele calculate în sarcina societății în condițiile în care la stabilirea cuantumului acestora există erori de calcul, respectiv omisiuni, erori de adunare, scădere, de transcriere și de preluare.

Perioada verificată: 2006 - 2008.

În fapt, pe perioada verificată au fost calculate accize de plată în sarcina societății ca urmare a constatărilor:

Pe anul 2006

- din situatiile privind consumurile materiilor prime, livrarile de produs finit si cele ale rapoartelor de productie a rezultat ca societatea a produs mai putin produs finit cu X kg decât materiile prime achizitionate si introduse în procesul de productie, cantitate care trebuia sa se regaseasca în stocul de produs finit la 31.12.2006. **Stocul de produs finit** conform listei de inventar a societatii la 31.12.2006 este de X kg. Astfel, a fost livrata o cantitate de produs finit mai mare decat materiile prime introduse în procesul de productie cu X kg. Diferenta de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de inventar a societatii (X kg.) si stocul de produs finit conform situatiei SIFCU (X kg.) este de X kg. (X-X).

Plecând de la aceste constatari si conform prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal și pct.7(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VII art.195), aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.239 din Codul fiscal, pct.6 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VIII art.239), art.178 alin.(4) și (5) din Codul Fiscal, pct.7.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (la Titlul VII art.178) s-au solicitat administratorului S.C. .X. S.R.L. documente privind provenienta produselor energetice livrate. Ulterior, au fost prezentate documentele care erau înregistrate în evidentele contabile, aferente activitatii de comerciant, iar din circuitul acestora a rezultat că nu corespund cantitățile cu acciza platita și nici cantitățile cu acciza neplatita, organele de inspecție fiscală constatând că **S.C. .X. S.R.L. a livrat produse energetice (motorină, benzină, combustibil lichid pentru focare tip II, combustibil tip S1 pentru focare industriale, păcură sub 1% sulf) la clienti fara a face dovada ca acciza în sumă de X lei a fost platita.**

Calculul accizei suplimentare rezulta și din faptul ca **societatea comerciala desfasoara doua activitati: activitatea de comerciant și activitatea de antrepozit fiscal**, iar conform declaratiei pe proprie raspundere a administratorului societatii în evidenta contabila S.C. .X. S.R.L. se regasesc 24 de gestiuni folosite pentru produse energetice atat în activitatea de comerciant, cat si în activitatea de antrepozit fiscal.

Astfel, din punct de vedere al evidentelor contabile aceste activitati nu erau evidentiata separat, iar în ceea ce privește faptul că societatea comerciala este autorizată ca antrepozit fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.183 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din avizele de insotire a produselor energetice accizabile

(motorina, benzina, pacura) livrate la comercianti fara calculul accizei, rezultă ca acestea au fost livrate de la sediul secundar (punct de lucru) - autorizat ca antrepozit fiscal – .X., avizele de insotire a marfii fiind cele care au relevanta in estimarea bazei de impunere.

Prin faptul ca **societatea comerciala, ca antrepozit fiscal de productie, a livrat uleiuri minerale (cu sau fără aviz de însoțire a mărfii), fara prezentarea de catre cumparator, persoana juridica, a documentului de plata care sa ateste virarea la bugetul de stat a accizelor aferente cantitatii ce urmeaza a fi facturate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pot fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazuta de art.296¹ alin.(1) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.**

- total calcul acciza, pe anul 2006, pentru produsul finit livrat „Combustibil tip S1 pentru focare industriale” este de X Lei

Potrivit Declarațiilor 100 privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat au fost depuse lunar conform prevederilor art.194 din Codul fiscal, accizele privind produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" mentionata in Autorizatia de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006 cu valabilitate de la data de 01.04.2006, inlocuita cu Autorizația de Antrepozit Fiscal nr.X/17.03.2006, emisa la data de 19.12.2006, cu valabilitate de la data de 01.01.2007, **au fost platite la bugetul de stat lunar si nu la livrare, obligatie impusa de art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat din verificarile evidentelor contabile ale societatii ca **total valoare accize achitate** conform ordinelor de plata a societatii comerciale din anul 2006 **pentru produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat este de X lei, rezultând o diferenta de acciza de platit de X lei (X lei - X lei).**

- prin faptul că societatea a **achiziționat reziduuri petroliere în cantitate de 9.000 kg de la SC .X.Y SRL, fara viza reprezentantului organului fiscal teritorial aplicata la destinatie pe documentul de livrare,** organele de inspectie fiscala au constatat că sunt întrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art. 296¹ alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare.

Calculul accizei de platit pe anul 2006: .X. lei (acciza de platit pentru diferenta de stoc de produs finit) + X lei (acciza de platit pentru produsul finit aferenta diferentei între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platita conform ordinelor de plata) = X lei.

Pe anul 2007

- din situatiile privind consumurile de materii prime, livrarile de produs finit și cele ale rapoartelor de productie rezulta ca societatea a produs mai

putin produs finit cu .X. kg decât materiile prime achiziționate și introduse în procesul de producție, cantitate care trebuia să se regăsească în stocul de produs finit la 31.12.2007. **Stocul de produs finit** conform listei de inventar a societății la 31.12.2007 este de .X. kg. Stocul de produs finit conform situației SIFCU la 31.12.2007 este de .X. kg astfel că, a fost livrată o cantitate de produs finit mai mică decât materiile prime introduse în procesul de producție cu .X. kg. Pentru diferența de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de inventar a societății (.X. kg.) și stocul de produs finit conform situației SIFCU (.X. kg.) **de .X. kg.** (.X.-.X.), organul de inspecție fiscală a considerat că trebuie să fie calculată acciza la nivel de motorină în conformitate cu prevederile art.175 alin.(4) din Codul fiscal, coroborat cu pct.5 din H.G. nr.44/2004 privind HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, rezultând:

X to x X euro x X lei = .X. lei acciza de platit pe anul 2007 la nivel de motorină pentru cantitatea aferentă produsului finit nelivrat care nu se regăsește ca stoc de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" la 31.12.2007.

- diferența de .X. lei - acciza de platit pentru produsul finit stabilită ca diferență între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza plătită conform ordinelor de plată.

- societatea comercială, **ca antrepozit fiscal de producție, a livrat produse energetice (motorină, combustibil tip Calor Extra 1, combustibil lichid pentru focare tip II, combustibil tip S1 pentru focare industriale, combustibil CLU tip III, păcură sub 1% sulf)** fără prezentarea de către cumpărător, persoana juridică, a documentului de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează să fie facturate, organele de inspecție fiscală constatând că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.296¹ alin.(1) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. **Total acciză pentru produsele energetice livrate fără calculul acesteia, este de .X. lei.**

- s-a constatat că societatea comercială **a achiziționat reziduuri petroliere, în cantitate de X kg.**, fără aviz de însoțire a marfii, de la S.C. .X. SA care se regăsește în balanța analitică a materialelor ca intrare însă nu se regăsește în Lista de verificare a intrărilor și ieșirilor, nefiind consumată în producție.

De asemenea, societatea a achiziționat **reziduuri petroliere**, conform avizelor de însoțire a marfii, de la S.C. .X. SRL (din custodie de la S.C. .X. SA, Gestiunea 1 "Materii Prime"-Reziduuri .X.), conform avizelor de însoțire a marfii, care se regăsește în balanța analitică a materialelor precum și ca intrare consumată în procesul de producție în Listele de verificare a intrărilor și ieșirilor,

Accizele pentru reziduuri petroliere, în cantitate de 300.000 kg. care nu se mai regăsesc în Lista de inventar a societății la data de 31.12.2007, calculate conform art.175 alin.4 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.5 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologie de aplicare a Codului fiscal, **este de X lei.**

Prin faptul ca societatea a achizitionat reziduuri petroliere fara viza reprezentantului organului fiscal aplicata la destinatie pe documentul de livrare, organele de inspectie fiscala au constatat că pot fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art.296¹ alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Calculul accizei de platit pe anul 2007: .X. lei (acciza de platit pentru diferenta de stoc de produs finit) + **.X. lei** (accize de plătit pentru produsele energetice livrate și nu au avut calculată acciză (motorină, combustibil tip S1 pentru focare industriale, combustibil tip III, combustibil CLU tip III, combustibil calor extra 1, păcură sub 1% sulf) + **X lei** (accize pentru reziduuri petroliere) + **.X. lei** (acciza de platit pentru produsul finit aferenta diferentei între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platita conform ordinelor de plata) = **.X. lei.**

Pe anul 2008

- societatea comerciala a achizitionat **reziduuri petroliere și șlamuri petroliere fara viza reprezentantului organului fiscal teritorial aplicata la destinatie pe documentul de livrare** conform avizelor de insotire a marfii astfel că, organele de inspectie fiscala au constatat că sunt întrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art. 296¹ alin.(1) lit. k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare;

- din situatiile privind consumurile de materii prime, livrarile de produs finit și cele ale rapoartelor de productie rezulta ca societatea a produs conform rapoartelor de productie mai putin produs finit cu X kg. (X - X) decat materiile prime achizitionate și introduse In procesul de productie, cantitate care trebuia sa se regaseasca în stocul de produs finit la 31.12.2008. **Stocul de produs finit** conform listei de inventar a societatii la 31.12.2008 este de X kg. Stocul de produs finit conform situatiei SIFCU la 31.12.2008 este de X kg astfel că, a fost livrata o cantitate de produs finit mai mica decat materiile prime introduse și consumate în procesul de productie cu X kg. (X-X). Pentru diferenta de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de inventar a societatii (X kg.) și stocul de produs finit conform situatiei SIFCU (X kg.) de X kg. (X-X) **a fost calculata acciza la nivel de motorina pe anul 2008: 2X to. x X euro x 3Xlei = X lei** pentru cantitatea aferenta produsului finit nelivrat care nu se regasește ca stocul de produs finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" la 31.12.2008;

- total valoare accize achitate conform ordinelor de plata a societatii comerciale din anul 2008 pentru produsul finit "Combustibil tip S1 pentru focare industriale" livrat este de X lei. Din calculele efectuate de organele de inspectie rezulta o **diferență de acciza de platit de X lei** (X lei - X lei);

Calculul accizei de platit pe anul 2008: X lei (acciza de platit pentru diferenta de stoc de produs finit) + **X lei** (acciza de platit pentru produsul finit aferenta diferentei între acciza de platit pentru produsul finit conform facturilor și acciza platita conform ordinelor de plata) = **X lei**.

Față de aceste constatări societatea susține că există erori de calcul, respectiv omisiuni, erori de adunare, de transcriere, de preluare și prezintă concret calculele corecte pe fiecare perioadă (lună) cu menționarea documentelor omise a fi luate în calcul (facturi fiscale) de către organele de inspecție fiscală și cu prezentarea situației de fapt, alta decât cea a organelor de inspecție fiscală, (a se vedea situația de fapt în cazul reziduurile petroliere).

În drept, potrivit art.195 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru produsele accizabile, altele decât cele marcate, care sunt transportate sau deținute în afara antrepozitului fiscal sau a unui antrepozit vamal, originea trebuie să fie dovedită folosindu-se un document care va fi stabilit prin norme. Documentul nu poate fi mai vechi de 6 zile. Această prevedere nu este aplicabilă pentru produsele accizabile transportate sau deținute de către alte persoane decât comercianții, în măsura în care aceste produse sunt ambalate în pachete destinate vânzării cu amănuntul.

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

a) mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv este însoțită de documentul administrativ de însoțire;”

b) mișcarea produselor accizabile eliberate pentru consum este însoțită de factura fiscală ce va reflecta cuantumul accizei, modelul acesteia fiind precizat în norme;

c) transportul de produse accizabile, când acciza a fost plătită, este însoțit de factură sau aviz de însoțire.

La pct.19 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“19. (1) Orice plătitor de acciză, care livrează produse accizabile către o altă persoană, are obligația de a emite către această persoană o factură. Acest document nu poate fi mai vechi de 6 zile de la data efectuării livrării.”

Începând cu data de 01.01.2007, acestea se modifică și completează astfel:

“19. (1) Orice plătitor de acciză, care livrează produse accizabile către o altă persoană, are obligația de a emite către această persoană o factură. Această factură trebuie să conțină toate elementele prevăzute la [art. 155](#) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Totodată, conform art.239 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Se interzice orice operațiune comercială cu uleiuri minerale care nu provin din antrepozite fiscale de producție.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1) toate reziduurile de uleiuri minerale rezultate din exploatare, în alte locații decât antrepozitele fiscale de producție, pot fi cedate sau vândute numai în vederea prelucrării și numai către un antrepozit fiscal de producție, în condițiile prevăzute de norme.”

Conform pct.6.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Sunt permise numai operațiunile comerciale cu uleiuri minerale a căror proveniență pe tot circuitul economic poate fi dovedită ca fiind de la un antrepozitar autorizat pentru producție sau importator.”

De asemenea, conform art.178 alin.4 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (4) Antrepozitul fiscal nu poate fi folosit pentru vânzarea cu amănuntul a produselor accizabile.

(5) Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada plății accizelor, atrage plata acestora.”

Conform pct.7(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“7(4) În cazul în care prin circuitul economic nu se poate face dovada că produsele accizabile deținute în scopuri comerciale provin de la un antrepozit fiscal, operator înregistrat, operator neînregistrat sau de la un importator, acciza se datorează de către persoana la care se întrerupe acest circuit, în termen de cinci zile de la data la care s-a făcut constatarea.”

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

“(1) Prin derogare de la prevederile art.178 alin. (2), până la data de 1 ianuarie 2007 depozitarea uleiurilor minerale în regim suspensiv de accize este permisă numai într-un antrepozit fiscal de producție.

(2) Prin derogare de la art. 192 și 193, până la data de 1 ianuarie 2007, livrarea uleiurilor minerale din antrepozitele fiscale de producție se efectuează numai în momentul în care cumpărătorul prezintă documentul de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată. Cu ocazia depunerii declarației lunare de accize se vor regulariza eventualele diferențe dintre valoarea accizelor virate la bugetul de stat de către beneficiarii produselor și valoarea accizelor aferente cantităților de uleiuri minerale efectiv livrate de agenții economici producători, în decursul lunii precedente.”

Iar începând cu data de 01.01.2007 prevederile acestui articol precizează:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice plătitor de acciză, care livrează produse accizabile către o altă persoană, are obligația de a emite către această persoană o factură care trebuie să conțină toate elementele prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, transportul de produse accizabile, când acciza a fost plătită, trebuie să fie însoțit de factură sau aviz de însoțire.

În cazul în care prin circuitul economic nu se poate face dovada că produsele accizabile deținute în scopuri comerciale provin de la un antrepozit fiscal, acciza se datorează de către persoana la care se întrerupe acest circuit și, prin derogare de la art.192 și 193 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrarea uleiurilor minerale din antrepozitele fiscale de producție se efectuează numai în momentul în care cumpărătorul prezintă documentul de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată.

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, din constatări reiese că:

- societatea a efectuat livrări de produse energetice și de produs finit accizabil în calitate de comerciant (motorină, benzină, combustibil tip Calor Extra 1, combustibil lichid pentru focare tip II, combustibil tip S1 pentru focare industriale, combustibil CLU tip III, păcură sub 1% sulf) pentru care acciza a fost plătită lunar și nu la livrare;

- s-au efectuat achiziții de reziduuri petroliere care nu se mai regăsesc în Lista de inventar a societății și fără viza reprezentatului organului fiscal teritorial aplicată pe documentul de livrare, constatându-se că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută de art.296¹ alin.1 lit.k) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- s-au efectuat achiziții de produse energetice pentru care nu s-a făcut dovada plății accizei ci numai dovada plății contravalorii mărfii;

-s-au efectuat achiziții în regim suspensiv, ca antrepozit fiscal, în baza Documentelor Administrative de Insoțire, pe care ulterior societatea le-a vândut la comercianți fără prezentarea de către cumpărător, persoană juridică, a documentului de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a accizelor;

- societatea a produs mai puțin produs finit decât materiile prime achiziționate și introduse în procesul de producție, pentru diferența de cantitate dintre stocul de produs finit din lista de inventar și stocul de produs finit conform evidenței SIFCU astfel că se datorează acciza calculată la nivel de motorină conform prevederilor art.175 alin.3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „(3) *Uleiurile minerale, altele decât cele de la alin. (2), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare sau utilizate drept combustibil sau carburant. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzit sau carburantului echivalent.*” în vigoare pe anul 2006 și ale art.175 alin.4 în vigoare de la data de 01.01.2007, conform cărora: “(4) *Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent*” și ale pct.5 din HG nr.44/2004 HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele constatate și de cuantumul accizelor stabilite suplimentar în sarcina societății, prin contestație se aduc argumente în sensul că sumele stabilite se datorează unor **erori de calcul constând în omisiuni de luare în calcul a unor facturi fiscale, erori de adunare, scădere, transcriere sau preluare.**

Astfel, contestatoarea susține că în vederea realizării produsului finit materiile prime utilizate trebuie aduse la temperatura de 50-60% C pentru a realiza omogenizarea acestora astfel că, nu are cum să se regăsească în produsul finit toată cantitatea de materii prime utilizată în procesul tehnologic. Pentru materiile prime consumate și regăsite în produsul finit au fost întocmite bonuri de consum, au fost transferate distinct pe bază de bonuri de

transfer și consumul acestora se regăsește în rapoartele de producție. Ca urmare, diferența nu reprezintă eliberare în consum și nici lipsuri ci **este justificată de procesul tehnologic de producție.**

Referitor la acest aspect contestatoarea prezintă calcule lunare, pe perioada mai-decembrie 2006 și pe anul 2007, cu cantitatea de materii prime utilizată pentru aducerea la temperatura necesară și cantitatea reală efectiv încorporată în produsul finit comparativ cu cantitatea eronat considerată ca fiind încorporat în produsul finit de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatoarea susține că **au fost omise a fi luate în calcul o serie de facturi fiscale** pe luna iunie 2006, precum și faptul că **o serie de facturi fiscale se regăsesc atât la livrări de produs finit** (pag.14 și 30 din Raportul de inspecție fiscală) **cât și la livrare marfă** (pag.26 și 28 din Raportul de inspecție fiscală), respectiv cele din luna iunie 2006, octombrie și noiembrie 2006, septembrie 2007 și aprilie 2008.

Referitor la acest aspect prin adresa nr.X/19.03.2010 organele de inspecție fiscală precizează că o parte din aceste facturi fiscale nu au fost prezentate la inspecția fiscală iar parte din facturile fiscale au fost emise fără acciză.

Totodată, contestatoarea susține că în raportul de inspecție fiscală sunt **calcule eronate în ceea ce privește consumurile**, respectiv deși în balanța materialelor este specificată unitatea de măsură **litru** organul de inspecție fiscală a considerat cantitatea de materii prime achiziționate ca fiind **echivalent kg** fără a avea în vedere prevederile pct.37(11) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.221 din Codul fiscal, potrivit cărora:

“(11) Pentru celelalte tipuri de produse energetice calculul valorii accizei datorate se face pe baza densităților înscrise în registrul de densități în momentul întocmirii facturii pro forma, recalulate la temperatura de +15 grade C, după cum urmează:

- acciza (euro/tonă): $1.000 = \text{acciza (euro/kg)} \times \text{densitatea la +15 grade C (kg/litru)} = \text{acciza (euro/litru)}$;

- cantitatea în kg: densitatea la +15 grade C = cantitatea în litri la +15 grade C;”(a se analiza luna iunie 2006).

Prin contestație se arată că pe **luna ianuarie 2007** organul de inspecție fiscală a considerat ca fiind introdusă în consum și **cantitatea de X kg** care a fost înregistrată ca ieșire din gestiune, societatea susținând că ieșirea nu a fost efectuată în scopul producției ci pentru restituire. Această cantitate de materie primă a fost împrumutată până la reprovizionare conform contractelor nr.X/09.01.2007 și nr.X/10.01.2007 pentru realizarea

producției urmând ca ulterior să fie restituită. Cantitatea a intrat în gestiune conform avizelor de însoțire și a fost restituită de asemenea cu avize de însoțire, practic fiind utilizată în consum o singură dată (a se analiza luna iunie 2006 și februarie 2007).

Referitor la cantitatea de X kg reprezentând combustibil tip S2 contestatoarea susține că a fost considerată eronat dare în consum de materii prime întrucât reprezintă produs finit reflectat în stoc pentru testare dar la care s-a renunțat fabricarea acestuia astfel că, a fost reintrodus spre procesare în vederea modificării parametrilor la parametrii de Combustibil tip S1. Astfel, ieșirea din stoc a fost înregistrată ca o ieșire pentru reperlucare, fără a influența contul 602 "*Cheltuieli cu materiale consumabile*" și nu ca o dare în consum de materii prime. Contestatoarea arată că la pag.40 din Raportul de inspecție fiscală se menționează că societatea a achiziționat produsul energetic combustibil tip S2 fără factură, fără DAI, cantitate pe care a introdus-o în producție pe baza bonului de transfer nr.X/01.02.2007 or, **dacă documentul ce stă la baza operațiunii este bonul de transfer între gestiuni, nu poate reprezenta achiziție efectuată de către SC .X. SRL de la SC .X. SRL** și consum de materii prime care nu se regăsește în produsul finit.

De asemenea, contestatoarea susține că **există erori de transcriere sau preluare a consumurilor de materiale accizabile**, astfel:

Pe luna martie 2007, în timp ce la pag.38 din raportul de inspecție fiscală sunt prezentate cantitățile consumate:

Motorină	X kg
Benzină	X kg
Light păcură	X kg
Total	X kg

la pag.46 din raportul de inspecție fiscală este înscrisă cantitatea de X kg în loc de X kg, **rezultând diferența de X kg**.

În aceeași situație se regăsesc și consumurile pe luna septembrie 2007, respectiv:

Cantitățile de motorină consumate de X kg și de produse neaccizabile de X kg prezentate în balanța analitică sunt prezentate în raportul de inspecție fiscală, astfel: la pag.39 cantitatea de X kg motorină, iar la pag.58 este înscris consumul de produse neaccizabile de X kg.

De asemenea, la pag.58 din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au transcris cantitatea de X lei la consum de produse accizabile deși dacă se adună consumurile de la pag.39 rezultă numai cantitatea de X lei.

Totodată, pentru luna decembrie 2007 contestatoarea susține că eronat organele de inspecție fiscală au luat în calculul ieșirilor de produs finit cantitatea de X kg rezultată din factura nr.X/21.12.2007, cantitatea reală ieșită se regăsește în avizul de însoțire nr.X/21.12.2007 și este de X kg, astfel că societatea a calculat acciza la cantitatea reală livrată , acciza care se regăsește în Declarația 100 depusă la organele fiscale pe luna decembrie 2007.

De asemenea, prin anexa 133 fila 111 din raportul de inspecție fiscală cantitatea de X kg din avizul de însoțire a mărfii nr..X./24.11.2008 este înscrisă greșit, corect fiind cantitatea de Xkg.

Contestatoarea susține că există **erori de adunare**, respectiv pe luna noiembrie 2008 intrările de păcură sub 1% sulf sunt evidențiate în anexa 133 pag.89 – 113 în sumă de X kg în condițiile în care prin adunarea corectă rezultă X kg.

De asemenea, pe anul 2008 cantitatea considerată ca intrări lunare de către organul de inspecție fiscală **cuprinde însumat și soldul din luna precedentă** (a se analiza anexa 29 la contestație).

Referitor la cantitatea de 300.000 kg reziduuri petroliere, societatea susține că a achiziționat această cantitate la data de 11.06.2007 în baza unui contract încheiat cu antrepozitarul SC .X. SA – în lichidare- făcând obiectul secundar al contractului. Reziduurile petroliere au rămas depozitate la furnizor urmând ca pe măsura cântăririi și a posibilităților de depozitare proprii acestea să fie transportate și depozitate prin transfer între gestiunile antrepozitelor .X. – .X., transportul a fiind efectuat în perioada noiembrie 2007 – decembrie 2007.

Astfel, societatea susține că au fost achiziționate de la antrepozitul fiscal, care la data încheierii contractului deținea autorizația valabilă, aceasta fiind revocată ulterior la data de 21.09.2007, și nefiind produse accizabile **nu necesita întocmirea DAI, iar documentele de transport nu necesitau viza organului fiscal conform art.6 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, de aplicare a art.239 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **întrucât nu proveneau din alte locații decât antrepozitul fiscal de producție.**

Pentru cele X kg reziduuri petroliere societatea susține că nu datorează acciza de X lei și nici accesoriile aferente, nefiind incidente

prevederile art.175 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, referitor la factura nr.X/21.04.2008 ce are înscrisă cantitatea de X kg emisă de SC .X. SA pentru reziduuri petroliere societatea susține că face parte din contractul încheiat în anul 2007 și **a fost transferată în perioada ianuarie 2008 – aprilie 2008 între gestiunile celor două antrepozite fiscale.**

Referitor la reziduurile petroliere prin adresa nr.X/19.03.2010 organele de inspecție fiscală precizează că există decalaje între data recepției – 31.10.2007 și data emiterii avizelor de însoțire a mărfii – decembrie 2007, precum și faptul că în contractul încheiat la data de 11.06.2007 este stipulată obligativitatea ridicării mărfurilor în termen de 90 de zile, predarea în custodie pentru folosința a două rezervoare efectuându-se la data de 08.05.2008.

Referitor la aceste erori constând în omisiuni, erori de adunare, scădere, erori de transcriere sau preluare, precum și tranfer între gestiuni considerate de organele de inspecție fiscală achiziții sau livrări se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire cuantumul accizelor și al majorărilor de întârziere aferente având în vedere că este necesară reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a calculelor accizelor stabilite suplimentar pe toată perioada verificată în funcție de cele susținute de contestatoare (parte din aceste susțineri fiind confirmate prin adresa nr.X/19.03.2010, respectiv că nu au fost prezentate o serie de facturi fiscale omise a fi luate în calcul), reanalizarea situației de fapt în ceea ce privește tranferurile între gestiuni, precum și dacă, în conformitate cu prevederile legale incidente perioadei verificate, contestatorul datorează aceste accize bugetului de stat, stabilirea cu exactitate a cuantumului accizelor.

Mai mult, reanalizarea se impune având în vedere și faptul că prin Sentința penală nr.2/11.01.2011 emisă de Judecătoria .X.-X, în dosarul nr..X./210/2010, definitivă, prin care s-a hotărât respingerea plângerii formulată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva soluției de neîncepere a urmăririi penale față de .X. .X. .X. dispusă prin Ordonanța din data de 20.07.2010 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial .X., emisă în dosarul nr.X/P/2010, și menținută prin Ordonanța din data de 22.10.2010, emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție- Secția de combatere a corupției, se precizează:

*„Prin raportul de constatare întocmit la data de 15.04.2010 de Serviciul Specialiști s-a concluzionat că suma de X lei reprezentând accize stabilite suplimentar **nu a fost determinată în mod corect și obiectiv existând o serie de greșeli de calcul efectuate de organele de control, respectiv interpretări contrare de către organele de control din cadrul aceleiași instituții [...]. Astfel, se reține că organele de control în mod greșit au însumat cantitățile de materii prime achiziționate aferente fiecărei luni introducând în totalul fiecărei luni și valoarea stocului din luna anterioară, stoc care se regăsea în totalul aprovizionărilor din luna anterioară celei de referință. În mod greșit s-a reținut că, trebuie întocmite documente administrative de însoțire atunci când are loc un transfer între gestiuni aferente aceluiași antrepozit fiscal privind materii prime accizabile împreună cu reziduuri petroliere. În fapt nu a avut loc o deplasare a produselor ci doar transferul dintre gestiuni scriptic; situația în care este suficientă întocmirea documentelor comune pe economie privind activitatea financiar-contabilă. [...]***”.

De asemenea, în ceea ce privește achizițiile de produse energetice de la SC X SRL .X., prin Sentința penală nr.2/11.01.2011 se precizează: *„[...] nu se poate reține că ar fi operațiuni fictive desfășurarea unor activități comerciale între SC .X. SRL și SC X SRL .X. în cursul anului 2006 atâta timp cât această ultimă societate comercială avea înregistrată la O.N.R.C. o cifră de afaceri de Xlei RON în anul 2006. Faptul că ulterior această societate și-a încetat activitatea nu poate conduce la concluzia că între cele două societăți s-au desfășurat operațiuni fictive”*.

Prin contestație se aduc argumente și cu privire la stabilirea de accize suplimentare în sarcina societății în baza prevederilor art.78 alin.4 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.7 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal în sensul că achiziționarea de materii prime în calitate de comerciant și revânzarea acestora, în aceeași stare, în calitate de comerciant, nu a avut loc întreruperea circuitului economic astfel că nu datorează accizele stabilite suplimentar.

Se prezintă și argumentele conform cărora organele de inspecție fiscală au constatări contrare respectiv, la pag.76 din raportul de inspecție fiscală se constată că activitățile de comerciant nu erau evidențiate separat iar la pag.75 din același raport de inspecție fiscală există constatări conform cărora produsele energetice livrate fără calculul accizei au fost înregistrate în contabilitate ca și marfă în gestiuni separate menționându-se gestiunile și faptul că nu au avut legătură cu antrepozitul fiscal.

Referitor la aceste aspecte prin Sentința penală nr.2/11.01.2011 se menționează: *”S-a mai reținut că societatea comercială poate desfășura activități de comerț cu produse energetice, acciza în cazul acestora fiind datorată din antrepozitul fiscal vânzător, caz în care comerciantului revânzător nu-i mai revin obligații de plată de natura accizelor.”*

Totodată, prin contestație se prezintă motive de genul că au avut loc numeroase verificări inclusiv din partea organelor din cadrul D.J.A.O.V. .X. fără ca prin acestea să se stabilească nereguli care să determine o situație fiscală de natura celei constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.02.2010.

În ceea ce privește acest aspect prin Sentința penală nr.X/11.01.2011 se precizează: *“ Din actele de la dosar se reține că, există mai multe acte de control încheiate de organele de control din cadrul D.J.A.O.V. .X. la SC .X. SRL în care sunt consemnate pentru aceeași perioadă de timp verificată, 2006 – 2007, concluzii diametral opuse, în sensul că în unele acte se reține că activitatea desfășurată este conform prevederilor legale, neconstatându-se încălcări ale legii sau fapte care pot îmbrăca forme de evaziune fiscală, iar raportul de inspecție fiscală din 2010, aceleași fapte sunt descrise drept fapte care concură la producerea evaziunii fiscale.”*

De asemenea, în ceea ce privește constatarea conform căreia au avut loc achiziții de reziduuri petroliere și uleiuri minerale pe baza de facturi și avize de însoțire a mărfii fără viza organului fiscal competent, prin Sentința penală nr.X/11.01.2011 se menționează: *“[...] existența unor documente de achiziții pentru uleiuri minerale, a reziduurilor petroliere, a unor facturi și avize de însoțire a mărfii fără viza organului fiscal identificate în evidența SC .X. SRL a căror evidență este identificabilă și care se regăsesc consumate în procesul de producție, nu pot fi considerate operațiuni fictive.”*

Ca urmare, având în vedere cele prezentate și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) 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 pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,* se va desființa

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, **pentru accizele în sumă X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspectie fiscală să reverifice societatea în vederea reanalizării acestor aspectelor prezentate în decizie în funcție de susținerile contestatoarei și de prevederile legale incidente și să stabilească, dacă este cazul, cuantumul accizelor și al majorărilor de întârziere aferente datorate bugetului.

3. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând.

-X. lei -accize;

- X lei - majorări de întârziere aferente accizelor, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța cu privire la accizele calculate în sarcina societății în condițiile în care prin Sentința penală nr.X/11.01.2011 emisă de Judecătoria .X.-X, în dosarul nr..X./210/2010, definitivă, s-a hotărât că împrejurarea conform căreia societatea nu dispune de buletine de analiză de la un laborator agreat nu poate conduce la concluzia că agentul economic a înregistrat în evidența contabilă operațiuni fictive în accepțiunea art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Perioada verificată: 2006 - 2008.

În fapt, s-a constatat că SC .X. SRL a întocmit rapoarte de producție și la fiecare raport de producție a atasat câte un buletin de analiza-raport de încercări care poartă antetul și stampila Laboratorului de determinări fizico-chimice-.X. SA-X X. Obligativitatea realizării acestor rapoarte de încercări a fost stipulată în pct.2 din Autorizația de mediu nr.X, iar emiterea lor trebuia făcută de către laboratoare atestate. Cu adresa nr.X/29.09.2009, D.J.A.O.V. .X. a solicitat Agenției pentru Protecția Mediului .X. date despre respectarea acestor obligații, iar APM .X. a comunicat, cu adresa nr.X/13.10.2009, ca "*societatea nu a raportat la APM .X. datele de verificare a combustibilului tip S1 așa cum prevede autorizația de mediu*", aceste rapoarte de încercări fiind utilizate de către SC .X. SRL ca baza a declarațiilor de conformitate aferente fiecărei livrări de produs finit.

S-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.10 alin.(2) lit.c) și d), art.12, art.13 din Legea nr.608/2001 privind evaluarea conformității produselor, republicată, iar **masura încălcării acestor reglementări era interzicerea comercializării produsului**, conform prevederilor art.37 alin.(1) lit.b) din același act normativ.

De asemenea, s-a constatat că necesitatea conformitatii este reglementata similar și la art.1, art.3 alin.(1), art.4 alin.(1), art.5, art.6 din H.G.nr.1022/2002 privind regimul produselor și serviciilor care pot pune în pericol viața, sănătatea, securitatea muncii și protecția mediului, **nerespectarea prevederilor acestor articole ducând la interzicerea introducerii pe piața a produselor**, conform art.7 alin.(1) lit.b), din același act normativ - HG nr.1022/2002 privind regimul produselor și serviciilor care pot pune în pericol viața, sănătatea, securitatea muncii și protecția mediului.

Pentru clarificarea acestui aspect D.J.AO.V. .X., s-a adresat Laboratorului de determinări fizico-chimice-.X. SA-X, care, a informat că eliberează numai rapoarte de încercări pentru marfa recepționată în depozitul .X. iar Buletinele de analiză pentru terți au numai caracter informativ și nu pot însoți produsul la o eventuală comercializare. De asemenea, laboratorul a precizat că rezultatele determinării se referă strict la cantitatea de probă analizată (de regula 2 litri) și nu la un lot reprezentativ.

Totodată, s-a constatat că acest laborator nu se regăsește în Lista aprobată a organismelor recunoscute, reglementată de art.31 din Legea nr.X/2001 privind evaluarea conformității produselor, republicată, iar între cele două părți SC .X. SRL-Laborator nu există contract de prestări servicii și nici dovada plății acestor servicii.

Pentru fapta că buletinele de analiză-rapoarte de încercări au antetul și stampila unui laborator neagreat și nu există documente de plată a acestor servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnatura privată și uz de fals prevăzute la art. 290 și art.291 din Codul Penal.

De asemenea, în ceea ce privește **rețeta de fabricație** s-a constatat că nu există o astfel de rețetă și nici capacitate de producție.

Deși, prin raportul de inspecție fiscală se precizează că din Nota de constatare nr.X/05.09.2007 a rezultat că au fost prezentate documente constând în "**Specificatie tehnică a combustibilului tip S1 și fluxul tehnologic de producție**" editia 1 revizia 0-care cuprinde fluxul tehnologic (fără detalierea cantitativă a componentelor care intră în procesul de fabricație), ce nu are menționată data intrării în vigoare dar conține capacitatea instalației de 20 tone pe zi-capacitate stipulată și în Autorizația de mediu nr.X/29.09.2006 și editia 2 revizia 1 care menționează data intrării în vigoare 01.08.2007, o altă capacitate de producție adică 80 tone pe un flux tehnologic-menționată și în Autorizația de mediu nr.X/30.10.2007-(fără a se

specifica in câte ore are loc un flux tehnologic), iar fluxul tehnologic cuprinde detalierea cantitativa adica la 200 tone combustibil S1 se folosesc 100 tone pacura(50%), 30 tone motorina(15%), 35 tone combustibil tip P(17,5%), 34 tone ulei uzat (17%) si 1 tona benzina(0,5%), precum și faptul că Procesul verbal de control nr.X/26.03.2008 al D.J.A.O.V. .X. se ataseaza Anexa nr.3- **Retetar produs**-care nu contine data intrarii in vigoare si mentioneaza ca si componente materii prime 60%-70% reziduuri petroliere sau produse petroliere, organele de inspectie fiscala au constatat că SC .X. SRL nu a depus din proprie initiativa aceste Specificatii și retetare la organul fiscal teritorial si nu a anuntat marirea capacitatii de productie de la 20 tone pe zi la 80 tone pe zi și nu exista documente care sa ateste ca organul fiscal competent si-a insusit și și-a dat acordul cu privire la aceste situatii sau modificari, concluzionând că SC .X. SRL nu și-a indeplinit obligatiile prevazute de pct.8(3), 8(5), 8(61), 8(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum si cele prevazute de art.183 alin.(1) lit.i) si lit.j) din Codul fiscal, respectiv **se afla in situatia de a nu respecta prevederile legale care reglementeaza organizarea si functionarea unui antrepozit fiscal de productie produse petroliere.**

Totodata, s-a constatat că prima mentionare despre capacitatea de productie de 80 tone pe flux tehnologic apare in cadrul Notei de prezentare nr.X/05.09.2007 astfel că, in perioada 01.04.2006-01.08.2007 dintr-un total de 223 rapoarte de productie exista doar 7 rapoarte de productie zilnice care se incadreaza in capacitatea de 20 tone, că din cele 376 rapoarte de productie din anul 2008 doar 14 rapoarte de productie se incadreaza in procentul de 15%, precum și faptul că exista rapoarte de productie care depasesc de peste 3, 5, 8 ori capacitatea de productie de 20 tone.

Ca urmare, s-a constatat că sunt incidente prevederile art.175 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.5(1) lit.b), pct.5(2), pct.5(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, produsul obtinut „*Combustibil S1 pentru focare industriale*” fiind pus in vanzare drept combustibil pentru incalzire, astfel că acciza datorata este la nivelul accizei pentru motorina.

Cu adresa nr..X./01.03.2010 a fost transmisă Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Titorial .X. sesizare penală cu privire la aspectele privind elementele constitutive ale infracțiunii de fals de înscrieri sub semnătură privată și uz de fals prevăzute de art.290 și art.291 din Codul penal, iar prin adresa nr.2290/08.03.2010 organele de inspectie fiscala au transmis completare la

sesizarea penală nr..X./01.03.2010 privind elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

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

Și ale art.175 alin.4 din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*“(4) **Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.**”*

Conform prevederilor pct.5(1) din HG nr.44/23004 privind Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, în vigoare pe anul 2006:

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

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

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

b) produsele sunt puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

(2) Orice operator economic aflat în una din situațiile prevăzute la alin. (1), este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice - Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor. Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifară

a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vănilor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

(3) Principiile stabilite la alin. (2) se aplică și în cazul produselor reglementate la alin. (5) și (6) ale art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*4) Pentru produsele aflate într-una din situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin.(2) și (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.***”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în cazul produselor energetice destinate a fi puse în vânzare sau utilizate pentru încălzire sau drept combustibil, se datorează o acciză la nivelul accizei datorate pentru motorină. De asemenea, orice operator economic este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare Ministerul Finanțelor Publice - Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor, solicitare ce va fi însoțită de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreeat, de încadrarea tarifară a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vănilor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

Referitor la prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală societatea susține că a respectat prevederile alin.2 și alin.3 ale pct.5 din HG nr.44/23004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, în sensul că a obținut autorizația de la Ministerul Finanțelor Publice - Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, prin care produsul accizabil este încadrat ca produs accizabil la nivelul de acciză pentru produsul energetic E 4.7- Păcură, în prezent E 470-Păcură, precum și avizele Autorității Naționale a Vănilor și a Ministerului Economiei și Comerțului privind încadrarea tarifară NC.X. și, de asemenea, are încheiat Contract de certificare voluntară a produsului nr.X/03.03.2005 cu .X. .X. care, în urma rapoartelor de încercări nr.542/2005 emise de laboratorul de încercări .X. - X .X. (Laborator acreditat RENAR), a emis Certificatul de conformitate nr.307/2005, care, ulterior, a fost vizat anual de organismul de certificare până în anul 2010 în baza unor rapoarte de încercări nr.X/10.05.2007 - X .X. și nr.C-X/19.06.- XL, în regim acreditat. De asemenea, societatea susține că a obținut și certificarea X și a sistemului de management de mediu pentru

producția și comercializarea combustibilului conform standardului SR X 14001:2005 (ISO 14001:2004).

Totodată, contestatoarea precizează că **livrarea pe piață a produsului nu necesită ca document de însoțire buletine de analiză decât declarații de conformitate** care au fost întocmite la fiecare livrare și prin care răspunderea aparține în totalitate societății, iar **în ceea ce privește obligativitatea întocmirii rapoartelor de încercări se arată că acestea nu sunt prevăzute pentru comercializarea produselor ci pentru verificarea respectării indicatorilor fizico-chimici, bacterologici sau biologici emiși, emisiilor poluanților și frecvența în procesul de producție și nu sunt obligatorii pentru fiecare șarjă de produs finit.**

Referitor la **buletinele de analiză**, prin Sentința penală nr.2/11.01.2011 emisă de Judecătoria .X.-X, în dosarul nr..X./210/2010, definitivă, prin care s-a hotărât respingerea plângerii formulată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva soluției de neîncepere a urmăririi penale față de .X. .X. .X. dispusă prin Ordonanța din data de 20.07.2010 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial .X., emisă în dosarul nr.X/P/2010, și menținută prin Ordonanța din data de 22.10.2010, emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție- Secția de combatere a corupției, se precizează:

“Se mai arată că, chiar dacă SC .X. SRL nu a obținut pentru rapoartele de producție buletine de analiză de la un laborator agreat această împrejurare nu poate duce la concluzia că, agentul economic a înregistrat în evidența contabilă operațiuni fictive, în accepțiunea art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005.”

De asemenea, prin Ordonanța din data de 22.10.2010 de scoatere de sub urmărire penală a administratorului societății, referitor la acest aspect se aduc precizări în sensul că **“Aceste neregularități formale ale actelor în discuție nu poate fi interpretată, în condițiile în care situația mărfurilor obținute din producție a fost totuși reflectată în cuprinsul unor rapoarte, ca reprezentând o evidențiere contabilă a unor operațiuni fictive, în accepțiunea incriminării prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005”**, precum și faptul că *“Infrațiunea de evaziune fiscală incriminată [...] presupune realizarea unui act comisiv de evidențiere, în actele contabile sau alte documente legale a unor operațiuni fictive. Or, din cercetările efectuate în cauză nu au relevat suficiente elemente probatorii de natură să conducă la presupunerea rezonabilă că au fost săvârșite asemenea acte materiale.”*

Potrivit celor precizate prin actele emise de organele de urmărire și cercetare penală reiese că deși societatea nu a prezentat buletine de analiză emise de un laborator agreat **aceasta reprezintă o neregularitate formală ce nu poate fi interpretată ca o evidențiere contabilă a unor operațiuni fictive așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală.**

Conform prevederilor pct.10.8 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care acestea se regăsesc la dosarul contestației.”

Ca urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție potrivit cărora buletinele de analiză nu prezintă antetul și ștampila unui laborator agreat, precum și cele referitoare la inexistența/existența rețetelor și a Specificației tehnice precum și a faptului că societatea nu a depus din proprie inițiativă aceste documente la organul fiscal teritorial și nu a anunțat mărirea capacității de producție de la 20 tone/zi la 80 tone/zi, concluzionându-se că din aceste motive nu au fost îndeplinite obligațiile prevederilor pct.8(3), 8(5), 8(6), 8(7) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, conform cărora:

“8. (1) Un antrepozit fiscal poate funcționa doar în baza unei autorizații emise de autoritatea fiscală centrală, prin comisia instituită în acest scop prin ordin al ministrului finanțelor publice, denumită în continuare Comisie.

(3) Cererea trebuie să conțină informațiile și să fie însoțită de documentele specificate în modelul prevăzut în [anexa nr. 6](#), inclusiv de manualul de procedură în care este descris procesul de producție.

(5) Persoanele care intenționează să fie autorizate ca antrepozitari de producție de produse accizabile, trebuie să dețină în proprietate sau să dețină contracte de leasing pentru instalațiile și echipamentele care contribuie direct la producția de produse accizabile pentru care urmează să fie autorizat.

(6) Nu intră sub incidența prevederilor alin. (4) și (5) unitățile de cercetare-dezvoltare organizate potrivit reglementărilor [Legii nr. 290/2002](#) privind organizarea și funcționarea unităților de cercetare-dezvoltare din domeniile agriculturii, silviculturii, industriei alimentare și a Academiei de Științe Agricole și Silvicultură "Gheorghe Ionescu-Sisești", cu modificările și completările ulterioare.

(7) În cazul producției de produse energetice, antrepozitarul autorizat propus trebuie să depună documentația conform prevederilor

prezentelor norme metodologice, după ce a fost avizată din punct de vedere tehnic de Ministerul Economiei și Comerțului. Documentația va cuprinde și lista cu semifabricatele și produsele finite înscrise în nomenclatorul de fabricație, domeniul de utilizare al acestora, precum și acciza aferentă fiecărui produs, după ce această listă a fost verificată și avizată din punct de vedere al încadrării pe poziții tarifare de către Autoritatea Națională a Vănilor. Documentația specifică trebuie să conțină: descrierea detaliată a produselor care să permită identificarea acestora; compoziția produselor stabilită inclusiv pe bază de analiză de laborator, cu menționarea metodei de expertizare utilizată, precum și alte date și elemente care să permită Autorității Naționale a Vănilor să verifice dacă a fost corect stabilită clasificarea tarifară”

și pe cale de consecință societatea se afla în situația de a nu respecta prevederile legale care reglementează organizarea și funcționarea unui antrepozit fiscal de producție de produse petroliere, drept consecință fiscală fiind calculate în sarcina societății accize, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației potrivit celor precizate în actele organelor de cercetare penală și având în vedere că în perioada verificată societatea încă deținea autorizația de antrepozit fiscal (Revocarea autorizației de antrepozit fiscal fiind decisă prin Decizia nr.337/13.11.2009 a Comisiei pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate).

Ca urmare, se impune reanalizarea acestor debite reprezentând accize în vederea stabilirii cu certitudine a consecințelor fiscale ce rezultă din situația de fapt fiscală constatată la societate, avându-se în vedere precizările din actele organelor de urmărire și cercetare penale, consecințele ce intervin în cazul nedepunerii din proprie inițiativă a retetarelor la organul fiscal teritorial, neanunțarea maririi capacității de producție de la 20 tone pe zi la 80 tone/zi și neatestarea de către organul fiscal competent a acestor modificări, precum și, dacă constatările din raportul de inspecție fiscală influențează procedura de autorizare a societății ca antrepozit fiscal, sau organizarea și funcționarea antrepozitului fiscal de producție de produse petroliere.

Astfel, în temeiul în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) 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 pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al*

*contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, **pentru accizele în sumă .X. lei și majorările de întârziere în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice societatea în vederea reanalizării aspectelor prezentate în decizie în funcție de prevederile legale incidente pentru speța în cauză.*

4. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii stabilite prin Deciziile nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesorii datorate bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF25.02.2010 pentru accizele ce constituie bază de calcul pentru accesorii.

În fapt, prin Deciziile nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.5/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale s-au stabilit în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei, astfel:

- X lei aferente debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, pe perioada 11.02.2010 - 04.05.2010;

- X lei aferente debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, pe perioada 05.05.2010 – 12.05.2010;

- X lei aferente debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, pe perioada 12.05.2010 – 17.05.2010;

- **X lei aferente debitelor stabilite prin Declarația 100 nr.X din data de 13.05.2010 pe perioada 25.05.2010 – 03.06.2010.**

Prin contestația formulată împotriva Deciziilor nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale contestația solicită anularea acestor accesorii pe motiv că organul fiscal a emis greșit deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, ce reprezintă titlu de creanță, deși obligațiile de plată stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.1/CIF/25.02.2010 nu sunt certe.

În drept, potrivit art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Conform art.47 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neachitarea la termen a accizelor calculate pe perioada 2006- 2008, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.1/CIF/25.02.2010, societatea datorează majorări de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Se reține că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010 au fost calculate majorări de întârziere aferente accizelor stabilite suplimentar pe perioada 2006 - 2008, până la data de 12.02.2010 iar prin Deciziile nr.X/06.05.2010, nr..X./12,.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale au fost calculate accesorii pe perioada 12.02.2010 – 17.05.2010.

De asemenea, referitor la accizele în sumă de .X. lei stabilite suplimentar pe perioada 2006-2008 se reține că prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la cap.III pct.2 și 3, s-a decis desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010 pentru accizele calculate suplimentar cât și pentru majorările de întârziere aferente.

Având în vedere că accesoriile stabilite prin cele trei decizii de calcul accesorii contestate sunt aferente debitului principal stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, iar ca urmare a soluției de desființare a Deciziei de impunere contestată societatea a fost repusă în situația anterioară verificării din data de 25.02.2010 în ceea ce privește obligația fiscală de plată cu titlu de accize stabilite suplimentar, pe cale de consecință, în baza principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se vor desființa și Deciziile nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale pentru accesoriile în sumă **X lei**.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de X lei aferente debitelor declarate prin Declarația 100 nr.X din data de 13.05.2010, calculate pe perioada 25.05.2010 – 03.06.2010, se reține că societatea nu aduce argumente cu privire la această sumă de natură să combată cele constatate, astfel că acestea sunt datorate bugetului de stat.

Întrucât prin prezenta decizie, se desființează Deciziile nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale pentru accesoriile în sumă de **X lei**, urmând ca în urma recalculării să se emită un nou act administrativ fiscal se va desființa decizia de calcul accesorii **și pentru suma de X lei**, urmând ca la emiterea unui nou act administrativ acestea să fie repuse la plată în sarcina contestatoarei.

Pe cale de consecință, se vor desființa Deciziile nr.X/06.05.2010, nr..X./12.05.2010 și nr.X/09.06.2010 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale urmând ca în funcție de cele precizate în prezenta decizie organele fiscale să emită un nou act administrativ fiscal prin care se vor stabili accesoriile datorate bugetului de stat, dacă este cazul, respectiv să se repună la plată suma de X lei reprezentând accesorii calculate în baza Declarației 100 nr.X din data de 13.05.2010.

5. Referitor la solicitarea S.C. .X. SRL de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010 până la soluționarea contestației, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care suspendarea executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată S.C. .X. SRL a solicitat suspendarea executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010, până la momentul soluționării, pe cale administrativă a contestației.

În drept, potrivit art.215 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Suspendarea executării actului :

(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea S.C. .X. SRL de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.1/CIF/25.02.2010 intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Mai mult, se reține că prin Sentința civilă nr.291/02.06.2010 emisă de Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ fiscal, în dosarul nr.X/59/2010, s-a dispus suspendarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010 până la pronunțarea instanței de fond. Potrivit informațiilor de pe site-ul Curții de Apel .X. rezultă că recursul formulat de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva acestei sentințe a fost respins la data de 11.02.2011.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.01.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Serviciul de inspecție fiscală și control ulterior, **pentru suma de .X. lei**, reprezentând :

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

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/CIF/25.02.2010.

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

X

DIRECTOR GENERAL