

ROMÂNIA

Tribunalul Arad

Operator

Secția contencios administrativ și fiscal,
litigii de muncă și asigurări sociale Dosar nr.

.....

SENTINȚA CIVILĂ NR.

Ședința publică din data de

S-a luat în examinare acțiunea în contencios administrativ fiscal exercitată de reclamanta SC X SRL în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA REGIONALĂ PENTRU ACCIZE ȘI OPERAȚIUNI VAMALE TIMIȘOARA și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE A JUDEȚULUI ARAD pentru anulare acte administrative'

La apelul nominal nu se prezintă nimeni.

Părțile nu au fost citate, fiind închise dezbaterile în ședința publică din....., după care a fost amânată pronunțarea hotărârii judecătorești pentru termenul de azi.

Cererea este legal timbrată culei timbru judiciar, conform art. 3 alin. 2 din OG nr. 32/1995 modificată și lei taxă judiciară de timbru, potrivit art. 3 lit. m teza a 11-a din Legea nr. 146/1997.

Văzând că au fost puse concluziile în fond în ședința publică din....., fiind consemnate în încheierea de ședință, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre judecătorească, instanța procedează la judecarea în fond a cauzei.

TRIBUNALUL

Constată că prin cererea înregistrată la această instanță la data de....., reclamanta SC X SRL a chemat în judecată pârâtele DIRECȚIA REGIONALĂ PENTRU ACCIZE ȘI OPERAȚIUNI VAMALE TIMIȘOARA și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE A JUDEȚULUI ARAD solicitând anularea deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.privind suma delei cu titlul de datorie vamală și anularea deciziei nr.a DGFP Arad și a dispoziția nr.DRAOV Timișoara de respingere a contestației împotriva deciziei nr.și obligarea la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în urma controlului efectuat în data dede către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara, prin care s-au verificat operațiunile de import export, în perioada anilor 2003-2007, pentru produsele energetice accizate s-a constatat că ea a importat și comercializat aditiv motorină, aditiv antiîngheț combustibil și aditiv antiîngheț motorină, încadrate la codul tarifar 38.11.90.00 și 38.11.90.01, pentru care organele de control au considerat că se datorează accize și astfel au stabilit în sarcina ei obligația de plată a sumei delei cu titlul de datorie vamală, emițând și Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare nr..... Contestația ei împotriva deciziei a fost respinsă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara prin Dispoziția nr....., iar Contestația împotriva acestor acte a fost respinsă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad prin Decizia nr.cu motivarea că produsele importate de ea fac parte din produsele energetice supuse accizelor și că în mod eronat au fost încălcate dispozițiile art. 96 alin. 5 indice 1 din OUG nr. 158/2001, pentru perioada 21.06.-18.09.2003 și dispozițiile art. 175 alin. 3-4 din Cod Fiscal pentru perioada 04.03.2004-17.12.2007, întrucât aceste produse sunt supuse accizelor. Contrar acestor susțineri aceste produse, constând în soluție aditiv motorină de curățare care se introduce în motorină în scopul curățării injectoarelor și soluție aditiv antiîngheț (antigel) care se introduce în combustibil în scopul împiedicării înghețului, acestea nu se regăsesc printre uleiurile minerale limitativ enumerate de dispozițiile legale arătate mai sus, ca fiind supuse accizelor. Produsele comercializate de ea au drept scop curățarea motoarelor și împiedicarea înghețului combustibilului și nu pot fi utilizate ca și combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor și nici nu au drept scop creșterea volumului final al carburantului și în consecință nu sunt generatoare de accize.

Pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara, deși legal citată, nu s-a prezentat în instanța și nici nu a formulat apărări în scris.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad a solicitat, prin întâmpinare, respingerea acțiunii reclamantei cu motivarea că, contrar susținerilor reclamantei produsele respective au ca efect creșterea calității și implicit și creșterea volumului final al carburanților și în consecință corect organele vamale au stabilit că aceste produse importate de reclamantă reprezintă produse accizabile și ca atare în conformitate cu prevederile art. 26 alin. 5 din OUG nr. 158/2002 și respectiv art. 175 alin. 1 și 5 din Cod Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reclamanta a fost obligată

la plata accizelor, TVA și majorările de întârziere aferente, în sumă totală delei.

Prin sentința civilă nr....., Tribunalul Arad a respins acțiunea în contencios administrativ, fără cheltuieli de judecată.

Prin decizia civilă nr.Curtea de Apel Timișoara a admis recursul declarat de recurenta SC X SRL împotriva sentinței civile nr.pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr.în contradictoriu cu intimații Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara și a casat sentința recurată, trimițând cauza spre rejudecare la Tribunalul Arad, pentru următoarele considerente:

Se impune efectuarea expertizei solicitate de reclamantă având ca obiect stabilirea dacă produsele importate de reclamantă sunt de natură a crește volumul final la carburanților pentru ca astfel să fie incidente dispozițiile OUG nr. 158/2001 art. 26 alin.5 întrucât, așa cum arată și pârâtele prin întâmpinări, actele de impunere fiscală emise în sarcina reclamantei au avut în vedere importurile efectuate în perioada 21.06.2003 -17.12.2007. Dacă pentru perioada 04.03.2004 - 17.12.2007 acestor importuri li s-au aplicat prevederile art. 175 alin. 4 din Codul fiscal, potrivit căruia este impozitat drept carburant orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al carburanților, aceeași situație nu se reține și pe perioada aplicării prevederilor OUG nr. 158/2001 completată și aprobată prin Legea nr. 523/2002, care la art. 26 alin. 5 arată că este impozitat drept carburant orice produs utilizat sau pus în vânzare drept carburant ori component pentru a crește volumul final al carburanților. Intimatele au invocat aceste dispoziții legale pentru a supuse impozitării produsele importate de reclamantă cu DVIși DVIarătând că aceste produse sunt de natură a crește volumul final al carburanților. În privința accizării produselor importate de reclamantă sunt aplicabile reglementările distincte cuprinse în OUG nr. 158/2001 și respectiv în art. i 75 alin. 4 Cod fiscal, acestea din urmă introducând în noțiunea de carburant și aditivii.

Cauza a fost reînregistrată la Tribunalul Arad în data de 20.05.2009, în dosarul nr.....

Pârâta DRAOV Timișoara a solicitat respingerea acțiunii.

Din probele administrate în cauză, instanța reține următoarele:

în data de.....2008 Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală a întocmit procesul verbal de control, înregistrat sub nr....., în urma controlului ce a avut ca obiect reverificarea operațiunilor de import - export

pentru produsele energetice accizabile în perioada 2003 - 2007. S-a reținut că reclamanta a importat în perioada 2003 - 2007 „aditivi” cu diverse destinații: aditivi de benzină, aditivi antiîngheț combustibili, aditivi de motorină, aditivi motorină antinoxe, aditivi motorină pentru curățarea sistemului de alimentare, întocmind 14 declarații vamale. Mărfurile au fost încadrate la codul tarifar 3811.90.00. și 3811.90.01, poziții ce se află în nomenclatura combinată, de la data importului, între codurile tarifare ale „uleiurilor minerale” precizate la art. 175 alin. 1 lit. k din Codul fiscal. Ulterior, aceste mărfuri (ce aveau ca destinații: aditiv motorină - se introduce în motorină pentru curățarea injectoarelor, aditiv antiîngheț combustibil - se introduce în motorină și mărește punctul de îngheț al motorinei; aditiv benzină - se introduce în benzină și mărește punctul de îngheț al acesteia) au fost comercializate. În concret, reclamanta a efectuat în perioada 21.06.2003 - 18.09.2003 două operațiuni de import cu DVI nr.și DVI nr.având ca obiect aditivi pentru care nu a achitat accize. La datele acelor importuri era în vigoare OUG nr. 158/2001 completată și aprobată de Legea nr. 523/2002, astfel că organul vamal a ținut cont de prevederile art. 26 alin. 5 ce privește „orice produs utilizat sau pus în vânzare drept carburant ori component pentru a crește volumul final al carburanților”. În perioada 04.03.2004 - 17.12.2007 reclamanta a efectua 12 operațiuni de import: DVI nr..... Pentru aditivii importați cu această ultimă declarație vamală, reclamanta a achitat accize la data efectuării operațiunii vamale, dar nu și pentru celelalte. Astfel, pentru primele 11 operațiuni organul vamal a considerat că sunt aplicabile prevederile art. 175 alin. 4 din Codul fiscal ce privește „orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al carburanților”.

În baza acestui proces verbal, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara a emis decizia nr.pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal prin care a stabilit în sarcina reclamantei următoarele obligații fiscale:lei accize;lei TVA;lei dobânzi +lei majorări de întârziere + lei cu titlu de penalități calculate toate față de suma ce reprezintă accizele;lei dobânzi +lei majorări + lei penalități calculate la TVA.

Reclamanta a formulat contestație administrativ fiscală prin care a cerut anularea procesului verbal de control și a deciziei de impunere.

Prin decizia nr.pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a respins contestația reclamantei împotriva deciziei nr.și a declinat competența de soluționare a contestației având ca obiect procesul verbal de control în favoarea Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara, care s-a pronunțat prin decizia nr.în sensul respingerii contestației.

La filele 14-63 ale dosarului format în rejudecare au fost depuse de reclamantă traduceri din limba engleză a facturilor cu care au fost achiziționate mărfurile de mai sus, însoțite de declarații de conformitate și certificate de calitate: factura nr....., factura nr....., nr.cu care au fost cumpărate de lafactura nr.cu care reclamanta a cumpărat produs „tratament Diesel” de lacu care reclamanta a achiziționat de laproduse încadrate în codul tarifar 38119000: „tratament Diesel”, „soluție tratare Diesel”, „soluție tratare motorină”, „octane Booster” (pe aceste facturi reclamanta a subliniat și produsele „soluție tratare benzină” înscris la codul 38249045 și „antigel” înscris la codul 38200000); factura comercială nr.cu care reclamanta a cumpărat de lainclusiv „soluție tratare benzină încadrată la codul 38249045, dar și „octane Booster” și „soluție tratare motorină” înscrise la codul 38119000, factura înregistrat acela Vama Română la 17.12.2007 cu care reclamanta a achiziționat de la R SUA produsele „soluție tratare Diesel” și „soluție tratare benzină” încadrate la codul 38119000.

Având în vedere faptul că în procesul verbal de control nr.și decizia nr....., organul vamal a specificat faptul că a calculat accize cu TVA, majorări de întârziere, dobânzi și penalități pentru produsele încadrate la codurile tarifare 38119000 și 38119001, instanța nu va lua în considerare produsele subliniate de reclamantă pe facturile de mai sus ce sunt încadrate la codul 38249045, întrucât acestea nu fac obiectul prezentului proces.

În cauză a fost realizat raportul de expertiză de către d-1 expert....., ce a concluzionat următoarele: produsele importate de

reclamantă nu sunt aditivi, deoarece nu ameliorează calitățile combustibile ale carburanților (cifra octanică, indice diesel, putere calorică) și nu le adaugă noi calități, ci se utilizează pentru protecția motoarelor, scăderea temperaturii de congelare și reducerea noxelor. Aceleași produse nu sunt carburanți. Întrucât nu posedă proprietățile specifice carburanților și nici aditivi deoarece nu se utilizează pentru modificarea calității carburanților. Codurile acestor produse nu se regăsesc între cele ale uleiurilor minerale pentru care se datorează accize stabilite de art. 175 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Se introduc în carburanți în cantitate foarte mică (sub 0,5%) așa încât nu măresc volumul total al carburanților. Utilizarea produselor achiziționate de reclamantă ca și carburanți nu ar fi utilă, datorită prețurilor mult mai mari decât ale benzinei și motorinei per kilogram. Produsele 3811.90.00 și 3811.90.01 nu se regăsesc nici în art. 2a alin. 1 al Directivei nr. 94/74/CE a Comisiei Europene prin care se stabilesc denumirile și codurile uleiurilor minerale supuse accizării.

Secțiunea a 4-a din OUG nr. 158/2001 privind regimul accizelor (abrogată prin art. 298 din Legea nr. 571/2003 - Codul fiscal) reglementează accizele pentru uleiuri minerale. Art. 26 prevede următoarele:

„(1) în accepția prezentei ordonanțe de urgență, prin uleiuri minerale se înțelege următoarele produse:

a) gudron de huiă, de lignit sau de turbă și alte gudroane minerale;
b) benzoli, toluoli, xiloli, uleiuri de creozot;
c) uleiuri brute din petrol sau uleiuri din minerale bituminoase;
d) uleiuri din petrol sau uleiuri din minerale bituminoase, altele decât uleiurile brute;

e) gaz de sondă și alte hidrocarburi gazoase;

f) vaselină, parafină, alte tipuri de ceară minerală și produse similare;

g) cocs de petrol, bitum de petrol și alte reziduuri de uleiuri din petrol sau din minerale bituminoase;

h) amestecuri bituminoase;

i) hidrocarburi aciclice; j)

hidrocarburi ciclice:

-benzen, toluen, xilen și amestecuri ale acestora în orice proporții;

-amestecuri de izomeri ai benzenului, toluenului și xilenului;

-concentrate și extracte aromatice, inclusiv cele rezultate din procesul de producție a cocsului metalurgic;

k) preparate lubrifiante;

l) preparate antidetonante și aditivi preparați pentru uleiuri minerale;

m) alchilbenzeni în amestec și alchil-naftaline în amestec.

(2) Uleiurile minerale pentru care se datorează accize sunt:

- a) benzine cu plumb;
- b) benzine fără plumb;
- c) motorine;
- d) petrol turboreactor;
- e) alte uleiuri medii și grele utilizate drept combustibil pentru încălzit;
- f) gaze petroliere lichefiate (propan, butani, simpli sau în amestec);
- g) hidrocarburi ciclice:
 - benzen, toluen, xilen și amestecuri ale acestora în orice proporții;
 - amestecuri de izomeri ai benzenului, toluenului și xilenului;
 - concentrate și extracte aromatice, inclusiv cele rezultate din procesul de producție a coșului metalurgic;
- h) uleiuri pentru motoare auto.

(3) Încadrarea produselor în categoriile prevăzute la alin. (1) se face cu respectarea reglementărilor legale în domeniu.

(4) Uleiurile minerale, altele decât cele prevăzute la alin. (2), sunt supuse unei accize dacă sunt utilizate sau sunt puse în vânzare drept combustibil sau

carburant. Nivelul accizei va fi fixat, după destinație, la nivelul prevăzut de prezenta ordonanță de urgență pentru combustibil sau pentru benzina cu plumb.

(5) Pe lângă produsele menționate la alin. (1) orice produs utilizat sau pus în vânzare drept carburant ori component pentru a crește volumul final al

carburanților este impozitat drept carburant. Nivelul accizei va fi cel

prevăzut de prezenta ordonanță de urgență pentru benzina cu plumb.

(6) Vânzarea de către un agent economic producător a produselor prevăzute la alin. (2) către o rafinărie, în vederea prelucrării sau etilării, se

face la prețuri fără accize. În această situație accizele se datorează bugetului

de stat o singură dată de către rafinăria prelucrătoare, la livrarea produselor

finale rezultate din prelucrare sau etilare.

(7) Produsele pentru care, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, se datorează impozit, indiferent de proveniența lor, respectiv din țară sau din

import, nu intră sub incidența accizelor."

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal reglementează la Titlul VII accizele, iar la secțiunea a II-a din cadrul acestui titlu: produsele accizabile. Art. 175 prevede uleiurile minerale:

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

- a) produsele cu codul NC 2706 00 00;

- b) produsele cu codurile: NC 2707 10; 2707 20; 2707 30; 2707 50; 2707 91 00; 2707 99 11; 2707 99 19;
- c) produsele cu codul NC 2709 00;
- d) produsele cu codul NC 2710;

- e) produsele cu codul NC 2711, inclusiv metanul și propanul, pure din punct de vedere chimic, dar fără gazul natural;
- f) produsele cu codurile: NC 2712 10; 2712 20; 2712 90 (tară produsele de la 2712 90 11 și 2712 90 19);
- g) produsele cu codul NC 2715 00 00;
- h) produsele cu codul NC 2901;
- i) produsele cu codurile: NC 2902 11 00; 2902 19 90; 2902 20 00; 2902 30 00; 2902 41 00; 2902 42 00; 2902 43 00 și 2902 44 00; j) produsele cu codurile NC 3403 11 00 și 3403 19; k) produsele cu codul NC 3811; l) produsele cu codul NC 3817 00.

(2) Uleiurile minerale pentru care se datorează accize sunt:

- a) benzină cu plumb cu codurile: NC 2710 11 31; 2710 11 51 și 2710 11 59;
- b) benzină fără plumb cu codurile: NC 2710 11 41; 2710 11 45 și 2710 11 49;
- c) motorină cu codurile: NC 2710 19 41; 2710 19 45 și 2710 19 49;
- d) păcură cu codurile: NC 2710 19 61; 2710 19 63; 2710 19 65 și 2710 19 69;
- e) gazul petrolier lichefiat cu codurile: NC 2711 12 11 până la 2711 19 00;
- f) gazul metan cu codul NC 2711 29 00;
- g) petrol lampant cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;
- h) benzen, toluen, xileni și alte amestecuri de hidrocarburi aromatice cu codurile: NC 2707 10; 2707 20; 2707 30 și 2707 50.

(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.

(4) Pe lângă produsele accizabile prevăzute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant sau ca

aditiv ori pentru a crește volumul final al carburanților este impozitat drept

carburant. Nivelul accizei va fi cel prevăzut pentru benzină cu plumb.

(5) Orice hidrocarbură, cu excepția cărbunelui, lignitului, turbei sau a oricărei alte hidrocarburi solide similare sau a gazului natural, destinată a fi

utilizată, pusă în vânzare sau utilizată pentru încălzire, este accizată cu

acciza aplicabilă uleiului mineral echivalent.

(6) Consumul de uleiuri minerale în incinta unui loc de producție de

uleiuri minerale nu este considerat fapt generator de accize atunci când se

efectuează în scopuri de producție. Când acest consum se efectuează în alte scopuri decât cel de producție și, în special, pentru propulsia vehiculelor, se consideră ca un fapt generator de accize."

Prin Legea nr. 343/2006 a fost modificat art. 175 al Codului fiscal, cu intrarea în vigoare de la 01.01.2007, după cum urmează: „*Produse energetice*

(1) În înțelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt:

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;

c) produsele cu codurile NC 2901 și 2902;

d) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetică, numai dacă sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau

combustibil pentru motor;

e) produsele cu codul NC 3403;

f) produsele cu codul NC 3811;

g) produsele cu codul NC 3817;

h) produsele cu codul NC 3824 90 99, dacă sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(2) Intră sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar următoarele produse energetice;

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele cu codurile NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 și 2707 50;

d) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69. Pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, 2710 11 25 și 2710 19 29, prevederile

secțiunii a 5-a se vor aplica numai circulației comerciale în vrac;

d) produsele cu codurile NC 2711, cu excepția 2711 11, 2711 21 și 2711 29;

e) produsele cu codul NC 2901 10;

f) produsele cu codurile NC 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 și 2902 44;

g) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetică, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

h) produsele cu codul NC 3824 90 99, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

- a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 și 2710 11 59;
- b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;
- c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;
- d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25; e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;
- f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00; g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69; h) cărbune și cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.

(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.

(5) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru

motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului

pentru motor este accizat la nivelul combustibilului pentru motor echivalent.

(6) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice alt produs, cu excepția turbei, destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat pentru

încălzire, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent.

(7) Consumul de produse energetice în incinta unui loc de producție de produse energetice nu reprezintă eliberare pentru consum atunci când se

efectuează în scopuri de producție. Când acest consum se efectuează în alte

scopuri decât cel de producție și, în special, pentru propulsia vehiculelor, se

consideră eliberare pentru consum."

Secțiunea a 4-a din Capitolul I al Titlului VII al Codului fiscal reglementează regimul de antrepoziție ce vizează doar produsele accizabile, iar secțiunea a 5-a cuprinde normele de deplasare și primire a produselor accizabile aflate în regim suspensiv. Produsele cu codul NC 3811 de la alin. 1 al art. 175 nu figurează printre produsele energetice prevăzute de alin. 2, dar nici produsele energetice supuse accizelor, conform alin. 3. Pârâta se

prevalează de prevederile art. 175 alin. 4 (în forma inițială) modificat ulterior în alin. 5 din Codul fiscal.

Din textele legale de mai sus rezultă că nu toate uleiurile minerale, denumite ulterior produse energetice, sunt supuse accizării, ci doar cele care se încadrează în prevederile art. 175 alin. 2, precum și alin. 3 - 5 din Codul fiscal. Or, produsele energetice cu codul 3811 sunt prevăzute de alin. 1 al

art. 175 Codul fiscal unde sunt descrise toate produsele energetice (respectiv, uleiurile minerale, anterior modificării Codului fiscal prin Legea nr. 343/2006), adică atât cele supuse accizării, cât și cele care nu sunt accizabile. Distincția între tipurile de mai sus de produse energetice este dată de alin. 2 - 5 ale aceluiași articol de lege, în forma Codului fiscal ce a intrat în vigoare la 01.01.2007 (respectiv de alin. 2 - 4 ale art. 175 din forma anterioară modificării de mai sus) unde se prezintă produsele energetice ce sunt accizabile.

Confuzia este creată de art. 175 alin. 4, actualmente art. 175 alin. 5 din Codul fiscal care precizează ce alte produse sunt supuse accizării față de cele prevăzute la alin. 1 din art. 157. Însă, acest text nu trebuie înțeles în sensul că toate produsele prevăzute la alin. 1 sunt accizabile, ci doar că pe lângă produsele energetice descrise la alin. 1, din care doar o parte sunt accizabile (și anume cele prevăzute la alin. 2 - 4) mai există și alte tipuri de produse diferite de cele de la alin. 1 și care sunt supuse accizării.

Această concluzie rezultă cu claritate din modul de formulare a normelor cuprinse de art. 175 din Codul fiscal, mai ales în modificarea din 01.01.2007. Astfel, alin. 1 prevede că „în înțelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt” (iar, alin. 1 al 175 înainte de modificarea prin Legea nr. 343/2006 reflecta formula „în înțelesul prezentului titlu, uleiuri minerale sunt”¹), alin. 1 al OUG nr. 158/2001 începea cu propoziția „în accepția prezentei ordonanțe de urgență, prin uleiuri minerale se înțelege următoarele produse”, ceea ce înseamnă că aceste texte descriu toată gama de produse energetice, în măsura în care acestea puteau fi încadrate în anumite categorii determinate. Mai departe, alin. 2 al art. 26 al OUG nr. 158/2001 descrie uleiurile minerale pentru care se datorează accize. La fel procedează și art. 175 alin. 2 din Codul fiscal în forma inițială și, respectiv, art. 175 alin. 3 din Codul fiscal modificat prin Legea nr. 343/2006, ce prezintă uleiurile minerale, respectiv, produsele energetice, pentru care se datorează accize. Or, în Codul fiscal, față de OUG nr. 158/2001, împrejurarea că produsele prezentate la alin. 2 (în forma inițială), respectiv alin. 3 (forma modificată) al art. 175 din Codul fiscal reprezintă o parte din uleiurile minerale (produsele energetice) descrise la art. 175 alin. 1 este mai evidentă decât în OUG nr. 158/2001, întrucât în Codul fiscal, la alineatul subsecvent celui dintâi al art. 175 se menționează produse determinate (benzina cu plumb, benzina fără plumb, motorina, petrol lampant (kerosen), gazul petrolier lichefiat, gazul natural, păcura, cărbune și cocs) doar din codurile tarifare NC 2701, 2702, 2704, 2710 și 2711 11 00 și 2711 21 00.

În continuare, alin. 4 al art. 175 din Codul fiscal (modificat) prezintă produsele energetice altele decât cele accizabile determinate de alin. 3, ce

sunt supuse accizelor dacă prezintă anumite caracteristici. Alin. 5 (cel invocat de pârâtă) prezintă produsele energetice altele decât cel „prevăzute la alin. (1)”¹ ce sunt supuse accizării cu condiția ca aceste alte produse să fie destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului pentru motor. Alin. 4 al art. 175 din Codul fiscal în forma inițială se raporta tot la alin. 1 (ce prevedea toate categoriile de uleiuri minerale), iar nu la cel care reglementa expres uleiurile minerale accizabile) stipulând că „Pe lângă produsele accizabile prevăzute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al carburanților” este supus accizării ca și carburanții. De asemenea, alin. 5 al art. 26 din OUG nr. 158/2001 prevedea că pe lângă produsele menționate la alin. 1 (ce descria uleiurile minerale) orice produs utilizat sau pus în vânzare drept carburant ori component pentru a crește volumul final al carburanților era supus accizării drept carburant.

Astfel, și un ulei mineral/produs energetic din codul tarifar 3811 poate fi supus accizării, deși în sine uleiurile minerale din această categorie nu sunt produse accizabile, dacă este destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al carburanților.

Or, existența acesteia condiții, de a fi utilizat drept carburant ori ca aditiv (substanță ce se adaugă la un ulei mineral pentru a-i ameliora proprietățile sau pentru a obține noi calități, după cum a arătat d-1 expert Pârcălabu în lucrarea sa) sau pentru a crește volumul final al unor carburanți este negată de raportul de expertiză tehnică întocmit în cauză.

În raportul de expertiză nu se menționează în mod direct caracteristicile tehnice ale produselor importate de reclamantă, dar se determină natura acestora prin indicarea de către d-1 expert a faptului "caT prd3îisele respective ^ac parte din categoria uleiurilor minerale prevăzute la lit. k (preparate lubrefiante) - codurile 3811 90.00 și 3811 90.01, conform art. 175 alin. 1 din Codul fiscal; prin precizarea a ceea ce nu sunt, și anume a faptului că nu sunt carburanți și nici aditivi coroborat cu precizarea scopului pentru care sunt utilizate produsele achiziționate de reclamantă: pentru prevenirea congelării, scăzând temperatura de congelare; pentru prevenirea coxării injectoarelor și curățarea acestora; pentru protecția motoarelor prin prevenirea depunerii de produse reziduale de ardere (zgură, cenușă), în interiorul motorului (cilindrii, camere de ardere, scaune supape etc); pentru reducerea noxelor prin neutralizarea substanțelor nocive produse în timpul arderii carburantului. Or, aceste mențiuni sunt suficiente pentru a consta că produsele importate de reclamantă nu se încadrează în categoria

carburanților, aditivilor accizabili, neaplicându-li-se prevederile art. 26 alin. 5 din OUG nr. 158/2001 și art. 175 alin. 4 și 5 din Legea nr. 571/2003.

Aceste concluzii sunt susținute și de mențiunile de pe facturile întocmite la achiziționarea produselor și în care se menționează faptul că unele sunt destinate tratării benzinei, altele tratării motorinei, fără a se preciza că vreunul dintre produse este aditiv, astfel cum a susținut pârâta DRAOV Timișoara a în procesul verbal de control.

Deși au contestat raportul de expertiză pârâtele nu au cerut efectuarea unei alte lucrări pentru -obținerea descrierii caracteristicile --tehnice ale produselor importate de reclamantă. Pe de altă parte, indicarea acestor caracteristici tehnice ar fi trebuit oricum să fie coroborată cu precizarea atributelor tehnice ale carburanților și aditivilor, urmată de compararea lor și de concluzia expertului referitor la încadrarea produselor reclamantei în categoria carburanților și a aditivilor sau nu. Or, o astfel de concluzie motivată există în raportul de expertiză.

Reclamanta a cerut anularea deciziei de impunere nr.emisă de DRAOV Timișoara, precum și anularea deciziei nr.a DGFP Arad și a deciziei nr.a DRAOV, fără a solicita, însă, și anularea și a procesului verbal de control nr..... Or, prin decizia nr.a DGFP Arad a fost soluționată contestația împotriva deciziei de impunere nr....., fiind declinată competența de soluționare a contestației împotriva procesului verbal de control nr.în favoarea DRAOV, care a soluționat contestația disjunctiv prin decizia nr.....

Astfel, din moment ce reclamanta nu atacă în instanță procesul verbal de control nr.2008, este lipsită de interes contestarea deciziei nr.a DRAOV Deciziile de soluționare a contestațiilor au caracter accesoriu, din punct de vedere juridic, față de actele administrative ce fac obiectul contestației administrative, ținând cont de faptul că reprezintă doar un act administrativ jurisdicțional ce soluționează o contestație, dar care nu creează obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului, un astfel de act administrativ fiscal fiind doar decizia nr.....

Așadar, neatacarea procesului de control lipsește de interes soluționarea cererii de anulare a deciziei de soluționare a contestației împotriva procesului verbal de control. Deși, conform art. 205 din Codul de procedură fiscală, contestația în instanță se introduce împotriva deciziilor pronunțate de organele de control fiscal asupra contestațiilor administrative, scopul formulării acțiunii în contencios administrativ îl constituie anularea actului administrativ generator de obligații fiscale. Or, un astfel de act îl reprezintă decizia de impunere și, indirect, procesul verbal de control, ce stă

la baza emiterii deciziei de impunere, iar nu deciziile de soluționare a contestației administrative.

27.10.2005, Pentru aceste considerente, văzând că produsele importate de reclamantă conform declarațiilor vamale, nu sunt aditivi, produse energetice

(uleiuri minerale) destinate utilizării drept carburanți și nici nu produc creșterea volumului final al carburanților la care se adaugă, având doar rol de protecție a motoarelor, reducere a noxelor, prevenirea congelării prin scăderea temperaturii de congelare, instanța constată că acesta nu sunt produse energetice supuse accizării, neîncadrându-se în prevederile art. 26 alin. 3 din OUG nr. 158/2001 (produsele pentru care au fost întocmite primele două declarații vamale), dar nici dispozițiilor art. 175 alin. 4 din Codul fiscal (în forma inițială) pentru produsele importate conform declarațiilor vamale întocmite în perioada 2004 - 2006 și, respectiv, art. 175 alin. 4 din Codul fiscal (în forma modificată prin Legea nr. 343/2006) pentru produsele importate în anul 2007.

în consecință, tribunalul, în baza art. 18 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, va admite în parte acțiunea în contencios administrativ raportat la actele administrative atacate, cu luarea în considerare a faptului că nu se atacă procesul verbal de control, astfel că va anula decizia nr.pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal emisă de pârâta DRAOV Timișoara, precum și decizia nr.a DGFP Arad, dar va respinge cererea de anulare a deciziei nr.a DRAOV Timișoara.

Cheltuielile de judecată ale reclamantei se ridică la valoarea delei, fiind compusă dinlei onorariul avocațial +lei taxe + lei onorariu expertiză. în condițiile în care reclamanta a atacat trei acte administrative, iar acțiunea a fost admisă în parte doar pentru două acte, instanța va încuviința obligarea pârâtelor la plata în favoarea reclamantei a două treimi din aceste cheltuieli, și anume suma delei, din care fiecare pârâtă emitentă a câte unuia dintre cele două decizii desființate (decizia nr.emisă de pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara și decizia nr.a Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad) la plata a câte jumătate din această sumă.

sumei de câtelei, va obliga pârâta DRAOV Timișoara să plătească reclamantei suma delei cheltuieli de judecată parțiale, iar pârâta DGFP Arad să plătească reclamantei suma delei cheltuieli de judecată parțiale.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE

Admite în parte acțiunea în contencios administrativ exercitată de reclamanta SC X SRL, cu sediul înînmatriculată la ORC sub nr....., CUI....., atribut fiscal R, reprezentată legal de administrator unicîn contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA REGIONALA PENTRU ACCIZE ȘI OPERAȚIUNI VAMALE TIMIȘOARA, cu sediul înși DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI ARAD, cu sediul în.....

Anulează decizia nr.pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal emisă de pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara, precum și decizia nr.a Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad.

Respinge cererea de anulare a deciziei nr.a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara.

Obligă pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara sa plătească reclamantei" suma delei cheltuieli de judecată parțiale.

Obligă pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad să plătească reclamantei suma delei cheltuieli de judecată parțiale.

Cu recurs în 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică din.....