



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agentia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a Județului Vâlcea**



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

## **DECIZIA NR. X din .....2012**

**privind modul de soluționare a contestației formulate de SC X SRL din D, CUI X înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X din ....2011.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova cu adresa nr. X din ...2011 asupra contestației formulate de SC X SRL - D, CUI X, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr. X din ....2011.

Contestația are ca obiect suma de **X lei** materializată prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X din ...2011 și Raportul de inspectie fiscală nr. R-DJ X/ ...2011, anexa la aceasta, comunicată la data de ...2011, conform recomandatei nr. XX din aceeași dată, întocmite de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova, reprezentând :

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

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

Contestația este semnată de administratorul SC X SRL, în persoana d-lui XX, confirmată prin semnatura și stampila acesteia.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.(1), lit.a) din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC X SRL - D, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X din ....2011 .

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

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

Petenta susține că au fost încălcate prevederile art.216 alin 3) din OG 92/2003 rep, în sensul ca actele administrative au fost emise prin interpretarea și aplicarea eronată a legii, organele de control acționând cu prejudecată și cu intenția de a calcula accize fără a ține seama de prevederile legale.

Societatea contestatoare arata ca achiziționarea produselor energetice s-a efectuat exclusiv în baza autorizațiilor de utilizator final obținute în mod legal chiar de la organele fiscale, în baza art.175 ind.4 alin.1 pct.2 lit a) din Legea 571/2003.

Petenta arata ca s-a constatat ca nu au fost depășite sortimental cantitățile de materii prime înscrise în autorizațiile de utilizator final față de cele efectiv aprovizionate.

De asemenea petenta arata ca întreaga cantitate de produse energetice aprovizionate a fost utilizată în scopul declarat, adică la fabricarea diluanților, fapt constatat și de organele fiscale.

Petenta subliniază faptul ca organul de control în cuprinsul actelor administrative nu a constatat și nu a tras concluzia ca societatea ar fi utilizat fie și parțial vreo cantitate de produse energetice în scop de combustibil pentru motoare ori pentru încălzire.

Petenta susține că organele de control nu au constatat nici la alți agenți economici beneficiari ai produselor energetice livrate de SC X SRL că ar fi schimbat scopul utilizării acestora, respectiv că le-ar fi folosit ca și combustibil de motor ori pentru încălzire.

Petenta susține că, în urma controalelor încrucișate efectuate la toți beneficiarii diluanților fabricați de SC X SRL s-a constatat că în toate cazurile diluanții nu au fost utilizați ca și combustibil pentru motor sau pentru încălzire, considerând totodată că și în cazul în care s-ar fi constatat contrariul, răspunderea ar fi revenit beneficiarului .

Contestatoarea susține că este permis utilizatorului final să se aprovizioneze cu produse energetice care în mod normal au clasificării tarifare în vederea stabilirii și plății accizei, numai că, față de scopul în care vor fi utilizate aceste produse energetice, acestea sunt exceptate de legiuitor de la plata accizei .

Petenta susține că respectând scopul industrial și neutilizând produsele energetice ca și combustibil de motor sau pentru încălzire, produsele finite realizate de către utilizatorii finali sunt produse care beneficiază de prevederile art.175<sup>4</sup> (1) pct.2 , lit.a din Codul fiscal, acestea fiind livrate beneficiarilor fără a se datora accize, iar beneficiarii la rândul lor nu vor datora accize dacă nu utilizează produsele respective în scopul de combustibil de motor sau pentru încălzire .

Petenta considera ca rezultatele comunicate de laboratorul central vamal nu au nici o relevanță, deoarece clasificarea tarifara propusa de acesta este nelegala dat fiind faptul ca laboratorul mentionat nu este abilitat prin lege sa faca incadrari tarifare si nici nu este acreditat de organele de specialitate, in speta RENAR - Bucuresti.

Astfel, petenta consideră că produsele finite obținute de utilizatorii finali de produse energetice nu se încadrează tarifar, încadrarea tarifară a acestora fiind necesară numai în cazul în care este vizată obținerea autorizației de antrepozit fiscal de produse energetice.

Concluzia că produsele finite realizate de utilizatorii finali nu trebuie încadrate tarifar, dacă sunt folosite în alte scopuri decât pentru combustibil de motor sau pentru încălzit, rezultă și din economia textului OG nr.1618/04.12.2008 care prevede că "Încadrarea tarifară pe coduri tarifare a produselor finite realizate de utilizatorii finali " se va face începând cu data de 01.07.2009, de unde rezultă absența acestei obligativități până în prezent .

Petenta susține că în condițiile în care nu au fost prelevate probe din produsele ce au făcut obiectul impunerii suplimentare, respectiv diluant D 5/11R au fost încălcate

dispozițiile imperative ale Ordinului nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor .

Petenta arata ca inspectorii fiscali nu au tinut cont de concluziile raportului de expertiza tehnica efectuat in faza de cercetare penala .

Petenta susține că nu se poate determina ce cantitate de produs ar fi fost realizată cu nerespectarea rețetarului autorizat și în consecință nu se poate concluziona în nici un mod că întreaga cantitate de produs realizată în perioada 2006-2008 are aceleași caracteristici .

## **B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:**

SC X SRL D, a facut obiectul unei inspectii fiscale privind modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor pe perioada 01.01.2004 - 30.06.2008 efectuata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DRAOV Craiova.

Avand in vedere ca prin dispozitivul deciziei **nr. X din X.2011** emisa de DGFP Valcea s-a dispus : " *Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/....2009 și a raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr. X/....2009 intocmite de DRAOV Craiova la **SC X SRL** ", societatea a facut obiectul unei noi inspectii fiscale in conformitate cu prevederile pct.11.6 din Instructiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003, rep, aprobate prin OPANAF nr.2137/2011.*

Verificarea s-a efectuat in temeiul Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale HGR 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, precum si a solutiei **pronuntate de DGFP Valcea prin Decizia nr. X/ ....2011**, urmare contestatiei SC X SRL, impotriva deciziei de impunere nr. X/ ...2009 si a raportului de inspectie fiscala nr. X/ ...2009, constatandu-se urmatoarele :

Inspectia fiscala a vizat strict aceiasi perioada si acelasi obiect si a urmarit modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor, efectuata de Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala din cadrul DRAOV Craiova in conformitate cu dispozitiile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si ale HGR 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2008, ale caror constatari s-au materializat prin **Decizia de impunere nr. X din ...2011** din care rezulta urmatoarele:

SC X SRL are sediul în localitatea D, str. X, nr.X, jud. Vâlcea, și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/X/1992, cod fiscal RO X, iar obiectul principal de activitate este " fabricarea vopselelor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor " cod CAEN 2430.

Societatea a desfasurat activitate de productie si livrare a diluantului in spatiul aferent punctului de lucru din localitatea X, str. X, nr. X, iar pe perioada verificarilor a fost reprezentata de administratorul si asociatul unic XX.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca potrivit documentelor prezentate de contribuabil, din cantitatile de materii prime aprovizionate acesta a obtinut produsele: diluant D 5/11R, D506R si D5/10R, precizandu-se ca acestea nu aveau o incadrare tarifara specificata sau o fisa tehnologica .

Astfel cum este prezentat, procesul tehnologic de obtinere a solventilor a constat practic in transvazarea cu ajutorul pompei de transvazare a materiilor prime in cele trei bazine, toate fiind racordate la o coloana principala, la capatul careia era montata o pompa cu rolul de a transvaza materiile prime din cisterna in rezervoare si de a le amesteca.

Reprezentantul societatii a prezentat organelor de control, pentru produsul diluant D 506 R, Raportul de incercari nr. X/ ...1997 emis de Registrul Feroviar Roman - REFER - RA Bucuresti, iar *pentru produsul diluant D 5/11R raportul de incercari nr.X/ ...2008 emis de Centrul National pentru Incercarea si Expertizarea Produselor Larex Bucuresti* si raportul de incercare nr. X/ ....2008 emis de Rompetrol Quality Control.

Astfel, tinand cont de diversitatea proportiilor materiilor prime accizabile, de faptul ca in procesul de productie pentru obtinerea produselor finite, componentele folosite au fost atat de natura accizabila cat si neaccizabila, ca materiile prime accizabile nu au mai fost folosite in procesul de productie din luna iunie 2008 precum si faptul ca la momentul efectuarii controlului diluantul **D5/11R** nu se mai gasea pe stoc, prin adresa nr.X /....2009, DRAOV Craiova a solicitat Directiei Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti, analizarea si precizarea incadrarii tarifare a doua dintre produsele realizate de SC X SRL, respectiv diluantul D 506R si D 5/11R.

Prin adresa nr. X/TFN/...2009, Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti a precizat ca: " *punctul de vedere al Biroului Nomenclatura Vamala privind clasificarea acestor produse, coroborat cu practica din Uniunea Europeana pentru clasificarea unor produse de acest gen* " este ca produsul **D 506R**, se clasifica la pozitia tarifara **NC 3814.00.90** iar produsul **D 5/11R** la pozitia **NC 2710.11.25**.

Avand in vedere ca produsul diluant D 5/10R are aceleasi caracteristici cu produsul diluant D 506R si in functie de pozitia tarifara data pentru cel din urma produs, organele de control au concluzionat ca acestea nu intra sub incidenta art.175 din Codul fiscal.

*In ceea ce priveste codul NC al produsului **D5/11R***, incadrat de Biroul Nomenclatura Vamala din cadrul Directiei Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti la pozitia tarifara 2710.11.25, organele vamale au considerat ca aceasta este conforma cu prevederile sistemului armonizat de denumire si codificare adoptat prin Regulamentul CE nr.2658/1987 al CNST- Consiliului privind Nomenclatura Tarifara si Statistica si Tariful Vamal Comun si Regulile Generale de Interpretare a Nomenclurii Combinata -RGI- respectiv Regulamentul CE 1214/2007 de modificare a anexei 1 la Reg CE 2658/1987.

Prin urmare organele de control din cadrul DRAOV Craiova concluzioneaza ca :

**a)** produsul reprezinta un amestec de cca 95% - 99% benzine speciale (clasificate la NC 2710) si cca 1%-5% solventi oxigenati (polari) ca butanol, izobutanol, acetat de butil, etc preparat pe baza de uleiuri petroliere care contin peste 70% uleiuri petroliere( aceste uleiuri petroliere fiind definite de Nota 4 de subpozitii de la cap.27).

Astfel produsul obtinut de societate este un " ulei usor " (Nota 4 de subpozitii de la cap.27) deoarece distila in proportie de minimum 90% in volum, inclusiv pierderile pana la 210° C si de asemenea intra in categoria " benzine speciale " deoarece diferenta temperaturilor la care distila 5%v/v si 90%v/v este maximum 60°C.

**b)** produsul este obtinut printr-un amestec fizic al materiilor prime ( hidrocarburile nu reactioneaza chimic intre ele ) astfel incat produsul finit este tot ulei petrolier si indeplineste in aceiasi masura ca si materiile prime conditiile stipulate de nota complementara 2 de la cap.27.

Urmare celor de mai sus, organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca incadrarea tarifara corecta si legala a produsului solvent "diluant D5/11R" este NC

27101125, in aplicarea RGI ( Regula Generale de Interpretare a Nomenclurii Combinate) 1 si 6.

Astfel s-a concluzionat ca acesta nu se poate incadra la pozitia tarifara **NC 3814** ( incadrare data prin Raportul de expertiza judiciara) ca si solvent organic compus, atata timp cat satisface dispozitiile notei 2, notei de subpozitii 4 si notei complementare 2 de la cap.27, fiind incalcata RGI 1 in sensul textului acestei pozitii : " *clasificarea marfurilor este considerata legal determinata atunci cand este in concordanta cu textul pozitiiilor si notelor de sectiuni si de capitole* ".

Totodata organul vamal arata ca la reverificarea dispusa, a avut in vedere si Raportul de expertiza tehnica judiciara, insusindu-si punctul de vedere asupra acestuia exprimat de Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal din cadrul ANV Bucuresti, prin scrisoarea nr. X/ .....2010, care precizeaza ca :

- raspunsul Raportului de expertiza la capitolul I este eronat , respectiv afirmatia, ca produsul D5/11R nu indeplineste " **conditiile tehnice de calitate pentru benzine speciale** ", asta deoarece s-a interpretat in totala discrepanta cu baza legala comportarea produsului la aplicarea metodei de distilare la presiune atmosferica;

- baza legala pentru determinarea clasificarii tarifare o constituie Regulamentul (CE) nr.2658/1987 al Consiliului privind Nomenclatura tarifara si statistica si Tariful Vamal Comun a carui anexa este modificata anual prin regulament al comisiei;

- concluziile raportului de expertiza la obiectivele II si III nu tin seama de baza legala care guverneaza clasificarea marfurilor in Nomenclatura Combinata, precizandu-se ca produsul nu se poate clasifica la pozitia 3814 deoarece aceasta clasificare ar incalca RGI.

In completare, organul de control considera **ca nefondate** considerentele avute in vedere de organul de solutionare la pronuntarea Deciziei X/ 2011 privind incadrarea tarifara a produsului **D 5/11R** de catre D.T.V.T.V. Bucuresti fara a avea la baza prelevare de probe precum si faptul ca incadrarea tarifara a unui produs finit este obligatorie numai in situatia in care producatorul se autorizeaza in calitate de antrepozit fiscal.

In acest sens, organul de verificare invoca prevederile art.4 alin.1) din HG 110/2009 privind organizarea si functionarea ANV, considerand ca in conformitate cu actul normativ anterior mentionat coroborat cu Regulamentul CE nr.1214/2007 al Comisiei, de modificare a anexei I la Regulamentul CE 2658/1987 al Consiliului privind nomenclatura Tarifara si Statistica, **autoritatea vamala are atributii in vederea identificarii si expertizarii produselor energetice.**

**A. Pentru cantitatile de solvent "Diluant D5/11R" aferente anului 2005 de X litri si anului 2006 de X litri** organele vamale au considerat ca sunt aplicabile prevederile legale valabile la acea perioada, respectiv art.175 alin (1) prin care produsele cu codul NC2710 sunt considerate uleiuri minerale, coroborat cu alin (2) al aceluasi articol, care prezinta uleiurile minerale pentru care se datoreaza accize, dar care nu cuprinde si aceasta categorie de uleiuri minerale cu codul tarifar 27101125.

Organul de verificare completeaza observatiile pentru aceasta perioada cu prevederile art.175 alin (3) din Legea 571/2003 in care se stipuleaza : " uleiurile minerale, altele decat cele de la alin. (2) sunt supuse unei accize daca sunt destinate a fi utilizate, puse in vanzare sau utilizate drept combustibil sau carburant.Nivelul accizei va fi fixat in functie de destinatie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru incalzit sau carburantului echivalent ".

Urmare controlalelor incrucisate efectuate privind destinatia produsului in perioada 2005-2006, nu a rezultat utilizarea acestuia drept combustibil sau carburant, prin

reverificare organele de inspectie fiscala constatand ca pentru cantitatile de solvent "diluante D5/11R " produse si comercializate de SC X SRL in perioada 01.01.2005 - 31.12.2006 **nu se datoreaza accizele** stabilite initial la plata prin Decizia nr. X/ ....2009 in suma de **X lei** aferente cantitatii produse in anii 2005-2006, si nici accesoriile aferente in suma de **X lei**.

**B. In ceea ce priveste situatia solventului " D5/11R " fabricat in perioada 2007 - 2008 se reitereaza urmatoarele aspecte :**

- acesta se incadreaza la codul tarifar NC 27101125 si prin urmare reprezinta un produs energetic accizabil conform art.162, lit g), art.175 alin (1) lit b) respectiv art.163 din Legea 571/2003;

- conform art.175 alin. (2) lit c) unde se stipuleaza ;" intra sub incidenta prevederilor sectiunilor a 4-a si a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar urmatoarele produse energetice: [...] c) produsele cu codurile NC de la 2710.11 la 2710.19.69, produsul in cauza se supune prevederilor sectiunii a 4-a din cap I, titlul VII ";

Urmare prezentarilor efectuate de organul de verificare, se conchide ca in aceasta perioada SC X SRL a produs uleiuri minerale si le-a comercializat, rezultand ca in fapt societatea a functionat ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale in intelesul Titlului VII Accize, din Codul Fiscal fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare.

Concluzia organului de verificare este ca in perioada ianuarie 2007 - iunie 2008 societatea a produs si comercializat uleiuri minerale neaccizabile cu punct de inflamabilitate sub 85 grade C, catre persoane fizice si juridice, care, asa cum s-a constatat la data controlului nu au calitatea de utilizatori finali si fara ca societatea producatoare sa fie autorizata ca antrepozit fiscal pentru productia de uleiuri minerale.

Asadar, organele de control au apreciat ca SC X SRL a produs uleiuri minerale si le-a comercializat si deci a functionat ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale, fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare si cu incalcarea prevederilor art.239 alin (1) si art. 240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ale pct.7 (3) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004.

Astfel, societatea a incalcat prevederile pct.7 alin (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art.240 din acesta potrivit carora ***"utilizatorii finali care achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile in baza autorizatiei de utilizator final si care schimba ulterior destinatia initiala a produselor devin platitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb "***.

In consecinta, pentru cantitatile de uleiuri minerale produse sub denumirea de " diluante D5/11R ", organele vamale au stabilit ca in perioada ianuarie 2007 - iunie 2008 societatea datoreaza accize la nivelul prevazut la art.176 si anexa nr.1 din Codul Fiscal, corespunzator benzinei cu plumb, in suma totala de **X lei**, pe care nu le-a inregistrat in evidenta contabila, nu le-a declarat si virat catre bugetul de stat.

Conform art. 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata pentru diferenta suplimentara de accize astfel stabilita s-au calculat accesoriile in suma de **X lei**.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de **X lei** reprezentând accize și accesorii aferente acestora stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul DRAOV Craiova, este legal datorată de **SC X SRL** din localitatea X, județul Vâlcea.

### **1. Referitor la accizele în suma de X lei.**

**Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accize pentru produsul finit obtinut sub denumirea generica de "diluante D5/11R", din procesarea produselor energetice achizitionate în regim de scutire de la plata accizelor, pe baza autorizatiilor de utilizator final, în condițiile în care, la stabilirea acestora organele vamale nu au ținut cont de soluția pronunțată de instanța penală, ramasa definitivă și de faptul ca nu s-a demonstrat utilizarea acestuia drept combustibil pentru motor.**

#### **In fapt,**

SC X SRL, a facut obiectul unei inspectii fiscale privind modul de respectare a legislatiei fiscale in domeniul accizelor, efectuata de Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala din cadrul DRAOV Craiova in conformitate cu dispozitiile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale HGR 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2008, ale caror constatari s-au materializat prin Decizia de impunere nr. XX/ .....2009 .

Impotriva Deciziei de impunere nr. **X/ ...2009**, SC X SRL a formulat contestatie la data de ...2009, asupra careia Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, s-a pronunțat prin decizia nr. X/ .....2009, suspendand soluționarea cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.

Dupa finalizarea actiunii pe latura penală, prin care Parchetul de pe lângă Judecătoria D s-a pronunțat prin rezoluția din data de ...2010 și prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinutului XX pentru infracțiunea prevăzută la art.296, alin.1, lit.b din Legea nr.573/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acțiunea pe latura administrativă a fost reluată.

In temeiul pct.14.4 din Instrucțiunile de aplicare ale Titlului IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura discala aprobate de OPANAF 2137/2011 coroborat cu art.209 alin (1) lit.a din OG 92/2003 rep cu modificarile si completarile ulterioare competența privind reluarea procedurii administrative și soluționării pe fond a cauzei a revenit Direcției Generale a Finanțelor Publice Valcea.

Astfel, s-a emis **Decizia de soluționare nr.X din ..2011** prin care s-a dispus **desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/ .....2009 și a Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. X/ ....2009 întocmite de DRAOV Craiova și refacerea acestora având în vedere următoarele considerente :

**a)** organele vamale nu au încadrat corect și complet pe text și articol de lege măsura dispusă de stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, constând în accize și nu au demonstrat prin documentele întocmite și constatările efectuate schimbarea destinației uleiurilor minerale aprovizionate în regim de scutire a accizelor, respectiv că acestea au fost comercializate ca și combustibil pentru motor sau pentru încălzire.

**b)** modalitatea de stabilire a incadrării tarifare a produsului diluant D5/11R, de către organele de control din cadrul DRAOV Craiova pe baza unui punct de vedere transmis de ANV- Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti, contravin dispozitiilor legale prevazute la art.27 si 28 din *Ordinul presedintelui ANAF nr. 356/2008* privind modificarea Ordinului vicepresedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea si modalitatea de efectuare a analizelor.

Prin decizia de solutionare astfel pronuntata s-a dispus efectuarea unei noi verificari, ce s-a materializat prin **Raportul de Inspectie fiscala nr. X/ ...2011 si Decizia de impunere nr. .X/ .....2011**, ce fac obiectul cauzei deduse judecatii.

Astfel potrivit noilor constatari, in perioada februarie 2005 - iunie 2008, din materiile prime aprovizionate constand in produse accizabile achizitionate in regim de scutire precum: Rompetrol SE 80/110, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 30/60, benzina de extractie 80/115, acetat de izobutil cat si produse neaccizabile ca : solvent TBA, normal butanol, izobutanol, sau acetat de butil, societatea a realizat produsele diluant : **D 5/11R**, D506R si D5/10R.

Avand in vedere diversitatea si proportia componentelor folosite in procesul de productie pentru obtinerea produselor finite si intrucat materiile prime accizabile nu au mai fost folosite in procesul de productie din luna iunie 2008 **iar la momentul controlului diluantul D5/11R nu se mai gasea pe stoc**, DRAOV Craiova a solicitat, prin adresa nr.X / ...2009, Directiei Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti, analizarea si precizarea incadrării tarifare a doua dintre produsele realizate de SC X SRL, respectiv diluantul D 506 R si D 5/11R.

Prin adresa nr. X/TFN/ .....2009, Biroul Nomenclatura Vamala din cadrul Directiei Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti si-a exprimat punctul de vedere in ceea ce priveste clasificarea acestor produse, in sensul ca produsul D 506R, se clasifica la pozitia tarifara NC 3814.00.90 iar produsul **D 5/11R la pozitia NC 2710.11.25**.

In ceea ce priveste incadrarea tarifara efectuata pentru produsul " Diluant D5/11R ", la codul **2710.11.25**, organele vamale au considerat ca aceasta este conforma cu prevederile sistemului armonizat de denumire si codificare adoptat prin Regulamentul **CE nr. 2658 / 1987** al CNST- Consiliului privind Nomenclatura Tarifara si Statistica si Tariful Vamal Comun si Regulile Generale de Interpretare a Nomenclurii Combinata - RGI - respectiv Regulamentul CE 1214 / 2007 de modificare a anexei 1 la Reg CE 2658 / 1987.

De asemenea, organele de control specifica faptul ca aceasta incadrare tarifara satisface cerintele RGI ( regula generala de interpretare a sistemului armonizat ) 1 si 6, textul pozitiei 27.10, Nota nr.2 de la Capitolul 27 si dupa caz, Nota de subpozitii nr. 4 de la cap. 27 si nota complementara nr.2 de la Cap. 27, deoarece produsul finit obtinut prin amestecul materiilor prime este fizic (hidrocarburile nu reactioneaza chimic intre ele) astfel incat **produsele finite sunt tot uleiuri petroliere** si indeplinesc aceleasi conditii stipulate de nota complementara 2 de la cap.27.

In aceste conditii, organele vamale au stabilit ca **pentru cantitatile de solvent " Diluant D5/11R " produse in anul 2005 ( 162.038 litri ) si in anul 2006 ( 166.446 litri ) societatea nu datoreaza accize** intrucat in speta sunt aplicabile prevederile legale valabile la acea perioada, respectiv art.175 alin (1) - Cod fiscal, prin care produsele cu codul NC2710 sunt considerate uleiuri minerale, coroborat cu alin. (2) al aceluasi articol, care prezinta uleiurile minerale pentru care se datoreaza accize, in aceasta categorie nefiind cuprinse si cele cu codul tarifar 27101125.

Pentru respectarea prevederilor art 175 alin (3) din Codul fiscal, organele vamale au efectuat controlale incrucisate la beneficiarii produsului **constatandu-se ca in**



**perioada 2005-2008, diluantul D5/11R nu a fost pus in vanzare sau utilizat drept combustibil sau carburant .**

**Chiar daca prin procesele verbale incheiate in anul 2011, destinatia finala a produsului diluant D5/11R in anii anii 2007-2008 numai este analizata, cu toate acestea in procesele verbale de verificari incrucisate ai beneficiarilor produselor finite livrate de petenta, incheiate in anul 2009, si aceasta perioada apare specificata , avand aceiasi concluzie si anume ca diluantul D5/11R nu a fost pus in vanzare sau utilizat drept combustibil sau carburant .**

Ca urmare, organele de control au concluzionat ca pentru cantitatile de solvent " diluant D5/11R " produse si comercializate de SC X SRL in perioada 01.01.2005 - 31.12.2006 nu se datoreaza accizele stabilite initial la plata prin Decizia nr. X / ....2009 in suma de **X lei** aferente cantitatii produse in anul 2005-2006 si nici accesoriile aferente acesteia in suma de **X lei**.

**In ceea ce priveste situatia solventului " D5/11R " fabricat in perioada 2007 - 2008** organele vamale au concluzionat ca acesta se incadreaza la codul tarifar NC 27101125 si prin urmare reprezinta un produs energetic accizabil, in speta fiind aplicabile prevederile art.162, lit g), art.163 alin.1 lit b) si art.175 alin (2) lit c) din Legea 571/2003 si pct.7 alin (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art.240 din acesta.

Urmare constatarilor efectuate de organul de verificare, se conchide ca in aceasta perioada SC X SRL a produs uleiuri minerale si le-a comercializat, rezultand ca in fapt societatea a functionat ca antrepozit fiscal pentru productia si comercializarea uleiurilor minerale in intelesul Titlului VII Accize, din Codul Fiscal fara indeplinirea conditiilor legale de autorizare, incalcandu-se prevederilor art.239 alin (1) si art. 240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ale pct.7 (3) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004.

Concluzia organului de verificare este ca in perioada ianuarie 2007 - iunie 2008 societatea a produs si comercializat uleiuri minerale neaccizabile cu punct de inflamabilitate sub 85 grade C, catre persoane fizice si juridice, care, asa cum s-a constatat la data controlului nu au calitatea de utilizatori finali si fara ca societatea producatoare sa fie autorizata ca antrepozit fiscal pentru productia de uleiuri minerale.

In consecinta, pentru cantitatile de uleiuri minerale produse sub denumirea de " diluant D5/11R ", organele vamale au stabilit ca in perioada ianuarie 2007 - iunie 2008 societatea datoreaza accize la nivelul prevazut la art.176 si anexa nr.1 din Codul Fiscal, corespunzator benzinei cu plumb, in suma totala de **X lei**, pe care nu le-a inregistrat in evidenta contabila, nu le-a declarat si virat catre bugetul de stat.

Relativ la plangerea penala formulata de DRAOV Craiova ce a facut obiectul dosarului nr.X/P/2009, Parchetul de pe lângă Judecătoria Drăgășani s-a pronuntat prin rezoluția din data de ....2010, prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinutului XX pentru infracțiunea prevăzută la art.296, alin.1, lit.b din Legea nr.573/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Acestea au retinut , in concluzie ca " [...]diluantul D 5/11R nu a fost produs pentru a fi destinat drept carburant pentru motoare sau combustibil pentru incalzire si nu a fost comercializat in acest scop, neindeplinind conditiile tehnice de calitate prevazute in standardele nationale si internationale pentru carburant sau combustibili."

Astfel, din probele administrate, instanta constata ca in cauza nu sunt intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art.296<sup>1</sup>, al.1, lit. b) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile ulterioare, sub aspectul laturii obiective "**intrucat produsul comercializat de SC X SRL D nu este un produs accizabil.**"

**In drept**, la stabilirea diferentiei suplimentare organelor de inspectie fiscala au avut in vedere dispozitiile legale prevazute de :

Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si anume : ART. 240 Conditii de comercializare

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

Potrivit prevederilor legale susmentionate avute in vedere de organele de inspectie fiscala, se retine ca articolul 240 se refera strict la conditiile de comercializare a **uleiurilor minerale neaccizabile**, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, in sensul ca legiuitorul prevede obligativitatea comercializarii acestora direct catre utilizatorii finali care folosesc aceste produse in scop industrial, in caz contrar, *antrepozitarul autorizat avind obligatia sa achite la bugetul de stat accizele aferente*.

Notiunea de scop industrial este explicitata prin pct. 7 (3) din Normele metodologie emise in aplicarea art.240 din Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 astfel :

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

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

**In aplicarea art.240 alin (1)**,Conditii de comercializare, din Codul fiscal, pct. 7 (1) din Normele metodologie de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 statueaza urmatoarele :

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

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

Activitatea desfasurata de SC X SRL, este fabricarea vopselelor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor cod CAEN 2430, clasa care include printre altele:

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

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

In consecinta, se retine ca petenta in calitate de utilizator final a achizitionat uleiuri minerale ca materie prima pentru obtinerea solventilor si diluantilor organici complecsi precum si a dizolvantilor finiti pentru vopsele si lacuri rezultate din procesul de productie corespunzator activitatii de fabricare a vopselelor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor cu caracter industrial ce se regaseste in Clasificarea activitatilor din economia nationala la codul 2430.

In cauza este de retinut ca petenta detinea autorizatie de utilizator final si nu de antrepozit fiscal (de productie sau de depozitare) organele de control considerand ca schimbarea destinatiei produselor se refera la aprovizionarea de catre petenta de uleiuri minerale in regim de scutire, in calitate de utilizator final in scopul realizarii unui produs Diluant D5/11 R, utilizat/comercializat drept combustibil pentru motoare, accizabil, similar benzinei cu plumb.

Raportat la dispozitiile art.240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prezentate anterior, rezulta fara echivoc ca in situatia in care uleiurilor minerale neaccizabile le este schimbata destinatia, antrepozitarul autorizat este obligat sa achite accizele aferente, calculate la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb.

Pe de alta parte dispozitiile art.192 Momentul exigibilitatii taxelor, alin (5) - (6) din acelasi act normativ precizeaza ca :

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

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

Pct.17 alin. 3 din Normele metodologice de emise in aplicarea art.192 alin (5) si (6) din Codul fiscal aprobate de HGR 44/ 2004, care de asemenea prevede:

*"(3) În cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibila si care, prin schimbarea destinatiei initiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibila la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligatia platii accizei revenind vânzatorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligatia platii accizei revenind utilizatorului."*

***Fata de prevederile legale mai sus mentionate se retine ca in cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibila si care, prin schimbarea destinatiei initiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibila la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligatia platii accizei revenind vânzatorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligatia platii accizei revenind utilizatorului.***

*In ceea ce privesc dispozitiile art.175 din Legea 571/2003, Produse energetice, la alin.1 specifica care sunt produsele energetice pe coduri de produse, la alin (2) specifica produsele energetice care sunt supuse regimului de antrepozitare si regimul circulatiei in vrac a acestora, la alin (3) specifica pe coduri si subcoduri produsele energetice pentru*

care se datoreaza accize iar alin (4) specifica conditiile in care produsele energetice, altele decat cele de la alin (3) sunt purtatoare de accize.

*In justificarea masurii dispuse, organele vamale de control au avut in vedere dispozitiile art.175 alin 1 lit b; alin 2 lit c ;alin (3) si alin (4).*

*Astfel, la art.175 alin (1) lit b din legea 571/2003 rep, invocat de organele vamale se precizeaza ca produsele cu codurile NC 2701, 2702 si de la 2704 la 2715, reprezinta Produse energetice.*

Alin 2, lit c) al aceluiasi articol invocat de asemenea de organele vamale, prevede ca : *"(2) Intra sub incidenta prevederilor sectiunilor a 4-a si a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar urmatoarele produse energetice : [...]*

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

Sectiunea a 4 a si sectiunea a 5 a din Cap I, Cod fiscal se refera la Regimul de antrepozitare ( SECȚIUNEA a 4 a) si la Deplasarea si primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv ( SECTIUNEA a 5 a )."

Alin. (3) al art.175 nu mentioneaza produsul 2710 11 25 ca produs energetic pentru care se datoreaza accize, iar alin (4) se refera la conditiile in care produsele energetice, altele decat cele de la alin (3) sunt purtatoare de accize.

In acest sens, sunt dispozitiile pct. 5 (1) din normele metodologice emise in aplicarea art.175 aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza :

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

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

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

*c) produsele sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.*

*(2) Orice operator economic aflat în una din situatiile prevazute la alin. (1), este obligat ca înainte de productie, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, sa adreseze o solicitare la Ministerul Finantelor Publice - Comisia cu atributii în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor. Solicitarea va fi însoțite obligatoriu de buletinul de analiza al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifara a produsului efectuata de Autoritatea Nationala a Vamilor si de avizul Ministerului Economiei si Comertului **referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.**"*

Fata de incadrarea masurii dispuse, efectuata de organele de control, se retine ca in conditiile in care incadrarea tarifara a produsului Diluant D5/11 R era certa, respectiv 2710 11 25, trimiterea la alin. 3 si respectiv alin.4 al art.175 nu are sens.

Astfel asa cum rezulta din dispozitiile pct. 5 alin (2) emis in aplicarea art.175 alin (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza ca : " (4) *Produsele energetice,*

*altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize daca sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în functie de destinatie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.* ", alineatul patru se refera la un produs realizat in regim de antrepozitare ce trebuie asimilat cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

Or, in cauza organele de control desi sustin ca incadrarea tarifara a produsului D 5/11R, efectuata de Biroul Nomenclatura Vamala din cadrul Directiei Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti la **pozitia tarifara 2710.11.25**, este conforma prevederilor sistemului armonizat de denumire si codificare adoptat prin Regulamentul CE nr.2658/1987 al CNST si RGI- respectiv Regulamentul CE 1214/2007 de modificare a anexei 1 la Reg. CE 2658/1987 cu toate acestea, in fundamentarea masurii dispuse pe de-o parte au in vedere ca petenta achizitioneaza uleiuri minerale neaccizabile în baza autorizatiei de utilizator final si **ulterior schimba destinatia initiala a produselor**, iar pe de alta parte **ca produsul D 5/11R, a fost realizat pentru a fi utilizat/comercializat drept combustibil pentru motoare, fiind asimilat benzinei cu plumb, purtator de accize.**

Art.178 - Reguli generale, de la sectiunea a 4 a precizeaza urmatoarele:

*"(1) Productia si/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost platita, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal.*

*(2) Un antrepozit fiscal poate fi folosit numai pentru producerea si/sau depozitarea de produse accizabile.*

*(3) Antrepozitul fiscal nu poate fi folosit pentru vânzarea cu amanuntul a produselor accizabile.*

*(4) Detinerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada platii accizelor, atrage plata acestora."*

Avand in vedere aceste precizari legale se retine ca intra sub incidenta regimului de antrepozitare, produsele energetice clasificate tarifar la codurile: *de la 2710 11 la 2710 19 69*, iar productia si/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost platita, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal.

Astfel, in cazul in care " rafinaria " , in calitate de furnizor de uleiuri minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, care au punct de inflamabilitate sub 85 de grade C, schimba destinatia acestora, in sensul ca uleiurile minerale neaccizabile nu sunt comercializate direct catre utilizatorii finali, sau utilizatorul final nu le foloseste in scop industrial, sau le comercializeaza ca atare, **rafinaria ca antrepozit fiscal devine platitor de accize si nu utilizatorul final.**

Asadar, din cele de mai sus, se reține că temeiul legal avut in vedere de organele de control nu este incident spetei in cauza, nefiind vorba de o achizitie de uleiuri minerale in regim de scutire pentru alt scop decit cel industrial.

Pe de alta parte, raportat la dispozitiile alin (4) ale art.175 din Codul fiscal invocate in cuprinsul deciziei de impunere ca temei legal, se retine ca produsul realizat de contestatara, diluant **D5/11R** putea fi supus accizelor in situatia in care rezulta fara

echivoc ca acesta a fost pus in vanzare ori utilizat drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor, nivelul accizei putand fi fixat în functie de destinatie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru incalzire sau combustibilului pentru motor echivalent.

Drept urmare, organele de solutionare apreciaza ca in justificarea masurii dispuse organele de control vamal trebuiau sa aiba in vedere prevederile legale ale art.175<sup>4</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevad exceptiile la plata accizelor astfel :

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

**2. urmatoarele utilizari de produse energetice si energie electrica:**

**a) produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire; [...]"**

Fata de cele de mai sus, se retine ca produsele energetice achizitionate de societate precum si produsele obtinute din amestecul acestora sunt supuse accizelor in situatia in care sunt utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.

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

**Referitor la destinatia produsului diluant D5/11R** comercializat de petenta, in Rezolutia Parchetului de pe langa Judecatoria Dragasani din data de ....2010, ramasa definitiva, prin care s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a invinutului XX administrator la SC X SRL, pentru infractiunea prevazuta de art.296<sup>1</sup> alin 1, lit b din Legea 573/2003 - Codul fiscal, organele de cercetare penala precizeaza :

**" In concluzie, diluantul D 5/11R nu a fost produs pentru a fi destinat drept carburant pentru motoare sau combustibil pentru incalzire si nu a fost comercializat in acest scop, neindeplinind conditiile tehnice de calitate prevazute de standardele nationale si internationale pentru carburanti sau combustibili."**

Astfel, organele de cercetare penala, arata ca din intreg materialul de cercetare penala, coroborat cu raportul de expertiza tehnica in specialitatea chimie, cat si din dispozitiile art.192 alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca " În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibila, **acciza devine exigibila la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare ori la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire**" se poate trage concluzia ca in cauza cercetata nu au fost intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazuta de art 296.1 alin 1 lit b) din Legea 571/2003, sub aspectul "**laturii obiective intrucat produsul comercializat de SC X SRL D nu este produs accizabil "**

Fata de considerentele retinute prin Rezolutia Parchetului de pe langa Judecatoria D din ....2010, actele si documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala din cadrul DRAOV Craiova au procedat la verificarea incrucisata a clientilor SC X SRL, in vederea stabilirii destinatiei finale a produsului obtinut de catre aceasta, respectiv la : SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X 2000 SRL, **fara a se consemna insa in raportul de inspectie fiscala concluziile acestor verificari.**

Din verificarile efectuate de organele vamale a rezultat ca SC X SRL a vandut produsul finit sub denumirea diluante D5/11R catre alti beneficiari, in decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala consemnandu-se doar ca "**in urma controalelor incrucisate**

**efectuate privind destinatia produsului in perioada 2005 - 2006, nu a rezultat utilizarea acestuia drept combustibil sau carburant".**

Aceste aspecte sunt valabile inasa si pentru perioada 2007-2008, asa cum rezulta din procesele verbale incheiate la data de 05.05.2009 si data de 15.05.2009 cu beneficiarii directi ai SC X SRL de catre organele vamale, existente in copie la dosarul cauzei, unde se specifica ca perioada controlata este **2006-2008**.

Rezulta asadar ca atat in Rezolutia Parchetului de pe langa Judecatoria D din data de ...2010, ramasa definitiva dar si conform celor consemnate de organele vamale in actul de control pentru perioada 2005 -2006 " *diluantul D 5/11R nu a fost produs pentru a fi destinat drept carburant pentru motoare sau combustibil pentru incalzire [...]* ".

Cu toate acestea, aceste concluzii nu au fost avute in vedere de organele vamale si pentru perioada urmatoare 2007 - 2008 desi situatia este similara pentru intreaga perioada verificata , asa cum s-a aratat anterior.

Din verificarile efectuate de inspectorii vamali a rezultat ca SC X SRL a vandut produsul finit diluant D5/11R catre diversi beneficiari, operatiunile comerciale au fost inregistrate in evidenta lor contabila, iar produsul a fost comercializat mai departe tot ca diluant.

De altfel in punctul de vedere exprimat prin Referatul cu propuneri de solutionare al contestatiei intocmit de DRAOV Craiova in care se precizeaza ca este nerelevanta motivatia exprimata de contestatara vis-a-vis de destinatia finala a diluantului tip D5/11R, organul de control se contrazice facand trimitere la cap III al Raportului de Inspectie Fiscala, in care se mentioneaza: " (...) **iar pentru perioada 2007-2008(...), s-a constatat realitatea tranzactiilor economice cu produse energetice achizitionate de la SC X SRL si comercializarea acestora de catre agentii economici verificati catre alte persoane juridice sau catre persoane fizice "**

Astfel, asa cum se si mentioneaza in toate procesele verbale incheiate urmare verificarilor incrucisate s-a determinat, cu claritate, faptul ca toate societatile ce au avut calitatea de beneficiar in relatia economica cu SC X SRL, desfasoara activitati de comert in sistem en detail, prin magazine mixte, fara a avea calitatea de utilizator final, produsele fiind comercializate catre persoane fizice iar evidenta acestora se face prin bonuri fiscale emise cu ajutorul caselor de marcat electronice.

Suspiciunile organelor de inspectie fiscala legate de schimbarea destinatiei uleiurilor minerale aprovizionate de petenta in calitate de utilizator final trebuiau clarificate in urma verificarilor incrucisate, prin extinderea, cel putin teoretic, asupra destinatiei finale in cazul vanzarilor catre alte societati, prin verificarea lantului 2 sau 3, de comert (clienti ai clientilor) dupa caz.

In loc de a se clarifica starea de fapt fiscala a petentei cu ocazia verificarilor incrucisate efectuate, in raportul de inspectie fiscala nu se analizeaza si nu se consemneaza rezultatele/concluziile acestor verificari pentru perioada 2007-2008 astfel incit acestea sa justifice masurile fiscale luate .

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

Astfel, prin Decizia nr. X/ .....2009 Direcția Generala de Soluționare a Contestățiilor din cadrul ANAF, care a avut competenta de solutionare a contestatiei formulate de

petenta la acel moment ( contestația nr X din ....2009) , a suspendat soluționarea cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, pe motivul ca între stabilirea obligațiilor bugetare în sarcina SC X SRL și stabilirea caracterului infraccional al faptelor savirsite exista o strinsă interdependentă de care depindea soluționarea justă a cauzei deduse judecatii.

Or în speta fiind vorba de faptul ca organele de cercetare penală prin mijloacele specifice nu au constatat ca scopul achiziției uleiurilor minerale neaccizabile a fost acela al realizării de către petenta a unui produs utilizat drept combustibil pentru motor și nu se poate reține savirsirea infraccțiunii de evaziune fiscală, constând în aceea ca petenta prin reprezentantul sau legal nu ar fi înregistrat și virat la stat acciza aferentă vânzării de produse accizabile, pe parte civilă nu poate fi vorba de tragere la răspundere a acesteia pentru vreo pagubă cauzată bugetului de stat.

Asadar, în situația în care nu ar fi existat nici o legătură între soluția pronunțată de organele de cercetare penală și stabilirea obligațiilor bugetare în sarcina SC X SRL, suspendarea soluționării pe cale administrativă a cauzei ar fi părut astfel nejustificată, și indiferent de soluția în penal accizele stabilite de DJAOV Craiova erau datorate de petenta.

Plingerea împotriva măsurilor și actelor de urmărire penală face obiectul unui capitol distinct în Codul de procedură penală cu modificările și completările ulterioare respectiv Cap. VII, Plingerea împotriva măsurilor și actelor de urmărire penală.

Astfel potrivit dispozițiilor art.278 din Codul de procedură penală DJAOV Craiova a avut posibilitatea, de a formula plângere împotriva rezoluției de scoatere de sub urmărire penală din data de 14.10.2010, în termen legal, pe care de altfel a și exercitat-o.

Aceasta s-a soluționat de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria Dragasani acțiunea fiind respinsă, pe considerentul că soluția adoptată în cauză a fost legală, respectiv produsul comercializat de petenta nu este un produs accizabil.

**In ceea ce privește încadrarea tarifară a produsului finit D 5/11R stabilită de către organele vamale în baza punctului de vedere transmis de Direcția Tehnici de Vamuire și Tarif Vamal București, se rețin următoarele:**

Din cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X / ....2011 rezultă ca la momentul controlului efectuat de DRAOV Craiova **diluantul D5/11R** nu se mai afla pe **stoc și nici nu se mai fabrica**, astfel ca nu s-au putut preleva probe în vederea analizei acestora de către Laboratorul Vamal Central.

Drept urmare, prin adresa nr. X/ ....2009, înregistrată la ANV sub nr.X/ ...2009 organele de control au solicitat Direcției Tehnici de Vamuire și Tarif Vamal București analizarea proporțiilor materiilor prime folosite în procesul de producție de SC X SRL în perioada 2006 -2008 și precizarea încadrării tarifare pentru produsul Diluant D 5/11R, potrivit documentației anexate la aceasta constând în :

- anexa 1, ce cuprinde marjele componentelor rețetelor de fabricație rezultate din rapoartele de producție.

- fișele tehnice pentru materii prime folosite ce cuprind și încadrările tarifare al acestora înscrise de furnizori.

Prin adresa nr. X/ ...2009, Direcția Tehnici de Vamuire și Tarif Vamal București comunică punctul de vedere cu privire la încadrarea tarifară pentru produsul în discuție, Diluant D5/11R, realizat de SC X SRL D, rezultând ca acesta se încadrează la poziția



tarifara 27101125 intrucat este in concordanta cu RGI 1 si 6 , textul pozitiei 2710, Nota nr.2 de la cap.27, Nota de subpozitii 4, Nota complementara nr.2 de la cap.27 din Regulamentul CE 1214/2007, de modificare a Regulamentul CE 2658/1987.

Potrivit Ordonantei Parchetului de pe langa Judecatoria Dragasani din data de 10.11.2010, in dosarul nr. X/II/2/2010 ramasa definitiva, existenta in copie la dosarul cauzei, rezulta ca in ceea ce priveste produsul diluant D5/11R realizat de SC X SRL acesta are caracteristicile fizico-chimice corespunzatoare scopului pentru care a fost conceput si fabricat, acela de " solvent si dizolvant organic, preparat conceput pentru indepartarea si diluarea lacurilor si a vopselelor, pozitia tarifara cod **3814.00** ".

Concluzia organelor de cercetare penala are la baza Raportul de expertiza tehnica in specialitatea chimie, dispusa in dosarul nr. X/P/2009, din care se desprind urmatoarele aspecte :

- in vederea solutionarii obiectivelor expertizei s-au avut in vedere documente precum: facturi de aprovizionare si desfacere, note de greutate, DAI, rapoarte de incercari pentru materii prime si produse finite declaratii de conformitate, autorizatii de functionare, ambalaje, etchete, consumuri, fise de securitate pentru materii prime si produse finite;

- s-a verificat instalatia de preparare a diluantilor, fiind culese date tehnice privind aprovizionarea cu materii prime, starea instalatiei, dimensiuni si capacitati utilaje, fazele procesului tehnologic, modul de lucru, procedura de desfacere a produselor finite;

- analiza fizico chimica a produsului diluant D5/11R a fost efectuata de doua laboratoare acreditate RENAR : Laborator LAREX Bucuresti si Laborator Produse petroliere ROMPETROL Quality Control SRL fiind emise doua rapoarte de incercari, respectiv: Raport de incercari nr. x/ ...2008 si raport de incercari nr.x/ .....2008.

Din cele doua rapoarte rezulta că diferenta intre temperaturile de distilare initial si final este de :

- 46-112 °C, adica o diferenta de 66 °C la Laborator LAREX Bucuresti;

- 45 -110 °C, adica o diferenta de 65 °C la Laborator Rompetrol.

S-a constatat deci ca diferenta de 66 °C respectiv de 65 °C intre temperaturile de distilare, pentru produsul diluant D 5/11 R este mai mare decat diferenta de maxim 60 °C pentru benzine speciale mentionata de organele vamale.

Expertul tehnic chiar mentioneaza ca compusii organici de sinteza adaugati la solventul Rompetrol SE, care confera diluantului caracteristicile tehnice de calitate specifice scopului pentru care a fost conceput, nu numai ca " denatureaza " calitatea de benzina speciala (intocmai ca metanolul din alcool sanitar ), dar unii din componentii sunt periculosi pentru motoare, prin producerea coroziunii premature sau distrugerea accidentala prematura a unor componente din materiale plastice.

Astfel, coroborand toate aceste constatari concluziile raportului de expertiza sunt urmatoarele:

- Produsul diluant D5/11R este preparat din doi sau mai multi componentii - din care un component este o benzina speciala tip ROMPETROL, iar ceilalti componentii sunt compusii organici de sinteza - compozitie care determina caracteristicile fizico -chimice **specifice scopurilor pentru care a fost conceput adica acela de solvent si diluant organic preparat conceput pentru indepartarea si diluarea lacurilor si vopselelor,**

- SC X SRL a utilizat uleiurile minerale aprovizionate in regim de scutire de la plata accizelor ca materie prima pentru activitatea industriala cu cod CAEN 2430 ( actual 2030)  
- Fabricarea vopselelor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor, clasa care include, la alin 5 " fabricarea solventilor si diluantilor organici complecsi; fabricarea dizolvantilor finiti pentru lacuri";

- scopul pentru care a fost preparat este relevat si de eticheta produsului - diluant D5/11R adica : *produs si imbuteliat de SC X SRL D* - unde este trecut ca si *utilizare: ca agent de degresare a suprafetelor inainte de vopsire si ca diluant pentru produsele de acoperire ( grunduri, vopsele, emailuri, etc.) pe baza de uleiuri vegetale prelucrate , rasini alchidice grase;*

- potrivit HG 1618/2008, de modificare a HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, la pct. 5<sup>1</sup>.3 , alin 5 se mentioneaza ca :

" 5<sup>1</sup>.3 (5) Obligatia prevazuta în cererea de autorizare privind înscrierea produselor realizate de utilizatorul final pe coduri si pozitii tarifare intervine începând cu data de 1 iulie 2009."

Asadar agentii economici care detin autorizatie de utilizator final nu aveau obligatia înscrierii codurilor tarifare pentru produsele obtinute, aceasta obligatie intervenind dupa data de 01.07.2009.

Cum in cauza este vorba de perioada 01.01.2007- 30.06.2008, anterior acestei date nu era obligata sa incadreze tarifar ( pe coduri si pozitii tarifare) produsele obtinute, respectiv, diluantul D5/11R.

**Ca o concluzie generala, expertul in specialitatea chimie, precizeaza ca diluantul D 5/11 R nu a fost produs pentru a fi destinat utilizarii drept carburant pentru motoare sau combustibil pentru incalzire si nu a fost comercializat in acest scop, neindeplinind conditiile tehnice de calitate prevazute in standardele nationale si internationale pentru carburanti sau combustibili.**

Asa cum se mentioneaza in Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala, din data de 14.10.2010, impotriva raportului de expertiza DRAOV Craiova a formulat obiectiuni, carora, expertul le-a raspuns in acelasi sens cu concluziile din expertiza tehnica, respectiv : " [...] *solventul organit diluant D5/11R fabricat de SC X SRL D care are CARACTERISTICILE tehnice de calitate specifice SCOPULUI pentru care a fost conceput, fabricat si pus in vanzare - acela de solvent si diluant organic pentru indepartarea lacurilor si vopselelor - si se clasifica in pozitia tarifara 38.14* ".

Astfel, desi concluzia organelor de cercetare penala este clara, totusi organele vamale considera ca incadrarea tarifara a produsului diluant D5/11R, stabilita de Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti este cea corecta.

Fata de aceasta situatie organele de solutiere apreciaza ca desi Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti a transmis **un punct de vedere** relativ la o posibila incadrare tarifara a produsului, acesta nu are la baza vreun certificat de analiza emis de Laboratorul Vamal Central abilitat sa efectueze incadrarea tarifara a produselor, *potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 356/2008* privind modificarea Ordinului vicepresedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind functionarea si modalitatea de efectuare a analizelor.

Astfel, la art 2 , lit a) si d) din acest act normativ se mentioneaza ca :

“ ART. 2 Laboratorul vamal central efectueaza analiza probelor :

a) prelevate, în condițiile legii, de autoritatea vamală, din marfurile supuse reglementărilor vamale, **în vederea clasificării acestora în Tariful vamal integrat;**

d) din categoria marfurilor accizabile, prelevate, în condițiile legii, de autoritatea vamală sau de alte autorități, **pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile titlului VII "Accize" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,** cu modificările și completările ulterioare;"

Mai mult decât atât, potrivit acestui act normativ, în situația în care contribuabilul nu este de acord cu concluziile înscrise în certificatele de analiză acesta avea posibilitatea contestării deciziilor autorității vamale, conform art.26 din același act normativ, astfel:

#### ART. 26

" Certificatele de analiză emise de Laboratorul vamal central *au caracter tehnic*, iar declarantul poate contesta deciziile autorității vamale, luate pe baza concluziilor formulate în certificatele de analiză, potrivit dispozițiilor legale care reglementează contestarea acestor decizii. "

Totodată, art.27 și art.28 din același act normativ precizează :

#### ART. 27

" În aplicarea titlului VII "Accize și alte taxe speciale", pct. 8 alin. (6<sup>1</sup>), (6<sup>3</sup>) și (7) și pct. 66 din anexa la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea obținerii încadrării tarifare a produselor finite, antrepozitarul autorizat propus va depune la Autoritatea Națională a Vămilor următoarele documente:

- a) cerere de obținere a încadrării tarifare pentru produsele finite;
- b) autorizația de antrepozitar valabil, în copie, acolo unde este cazul;
- c) certificate de analiză care să conțină determinările necesare stabilirii clasificării tarifare, emise de laboratoare acreditate de Asociația de Acreditare din România - RENAR în domeniul analizelor pentru produsele accizabile din grupele prevăzute la art. 169 - 173 și 175 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, [...]
- d) specificația tehnică sau alte documente din care să rezulte: compoziția cantitativă pentru fiecare produs, lista cantitativă completă a materiilor prime utilizate, natura și compoziția fiecărei materii prime, procesul tehnologic de fabricație a produsului; documentele vor fi certificate pentru conformitate;
- e) declarația pe propria răspundere cu privire la utilizarea produsului finit, în cazul produselor energetice."

#### ART. 28

" Dispozițiile prezentelor norme se aplică în mod corespunzător și pentru probele prelevate de structurile autorității vamale împuternicite cu controlul respectării prevederilor legale în domeniul accizelor, precum și de orice structură a autorității vamale împuternicite să efectueze controlul fizic al bunurilor."

***Fata de prevederile legale mai sus menționate se reține ca încadrarea tarifară a unui produs finit realizat este obligatorie numai în situația în care producătorul deține autorizația de antrepozit fiscal.***

Astfel, susținerea organelor de control potrivit căreia petenta avea obligația obținerii încadrării tarifare a produsului diluant D 5/11 R nu se justifică având în vedere că aceasta deținea autorizație de utilizator final și nu de antrepozit fiscal.

Acest fapt rezulta cu atat mai mult cu cat, asa cum s-a aratat anterior, prin HG 1618/2008, de modificare a HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, legiuitorul a specificat in mod expres la pct. 5<sup>1</sup>.3 , alin.5 ca "**Obligatia prevazuta în cererea de autorizare privind înscrierea produselor realizate de utilizatorul final pe coduri si pozitii tarifare intervine începând cu data de 1 iulie 2009.**"

Totodata, asa cum rezulta din prevederile legale mai sus mentionate organele de solutionare apreciaza **ca incadrarea tarifara** a unui produs finit se poate realiza pe baza mai multor documente specificate in mod expres de legiuitor respectiv, specificatia tehnica sau alte documente din care sa rezulte: compozitia cantitativa pentru fiecare produs, lista cantitativa completa a materiilor prime utilizate, natura si compozitia fiecarei materii prime, si procesul tehnologic de fabricatie a produsului, documente certificate pentru conformitate de producator dar si certificate de analiza care sa contina determinarile necesare stabilirii clasificarii tarifare, emise de laboratoare acreditate de Asociatia de Acreditare din România - RENAR în domeniul analizelor pentru produsele accizabile din grupele prevazute la art. 169 - 173 si 175 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Or modalitatea de stabilire a incadrarii tarifare a produsului diluant D5/11R, de catre organele de control din cadrul DRAOV Craiova pe baza unui punct de vedere transmis de ANV- Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal Bucuresti fara a fi avute in vedere toate documentele mai sus mentionate, nu justifica masura dispusa de stabilire a accizelor in suma de X lei, aferente cantitatii de diluant D5/11R produsa de SC X SRL in perioada ianuarie 2007- iunie 2008.

Acest aspect rezulta si din faptul ca destinatia produselor achizitionate in regim de scutire de la plata accizelor nu a fost schimbata, adica materiile prime au fost utilizate pentru obtinerea printre altele a diluantului D5/11 R si care ulterior a fost comercializat tot ca si diluant.

### ***In concluzie,***

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

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

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. X/ ....2011 si prin Decizia de impunere nr. X/ ....2011 s-au stabilit in sarcina SC X SRL, pentru perioada 26.02.2007 - 11.06.2009 accesorii ( majorari de intarziere ) in suma de X lei aferente obligatiei suplimentare in suma de X lei.

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

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut ca nedatorat de petenta debitul suplimentar în sumă de X lei reprezentând accize -produse energetice, pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2008, pe cale de consecință se reține că aceasta nu datorează nici accesoriile în sumă de X lei aferente debitului care le-a

generat, urmând ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință și asupra acestora.

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

## D E C I D E :

**Art.1.** Admiterea în totalitate a contestației formulate de **SC X SRL** din loc. **D** pentru suma totală de **X lei** reprezentând accize în suma de **X lei** și majorări de întârziere în suma de **X lei** ca întemeiată.

**Art.2.** Anularea în totalitate a Deciziei pentru regularizarea situației **nr. X/ ...2011** emisă pentru **SC X SRL** din localitatea D, Jud Valcea pentru suma totală de **X lei** reprezentând accize în suma de X lei și majorări de întârziere în suma de X lei ca întemeiată.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**