



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail :Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **Decizia nr. 198 /2012**

privind soluționarea contestației depusă de SC .X. Impex SRL din localitatea .X. județul .X., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. 906436/13.03.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr..X./07.03.2012 înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. X/13.03.2012 asupra contestației formulate de SC .X. Impex SRL din localitatea .X. județul .X., CUI ROX.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./31.01.2012 încheiată de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și are ca obiect suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă accesorii aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în raport de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv 09.02.2012, potrivit confirmării de primire anexate la dosar și de data depunerii contestației, respectiv 05.03.2012 conform stampilei registraturii Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. aplicată pe adresa de înaintare a contestației.

Constatând ca în speța sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. Impex SRL.

I. Prin contestație societatea susține că organele vamale și-au menținut punctul de vedere exprimat inițial în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr..X./27.01.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..X./27.01.2009, desfășurată de D.G.S.C. - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin decizia nr..X./24.06.2010, în sensul că pentru diluanții fabricați în perioada 01.01.2007-31.12.2008 SC .X. Impex SRL datorează accize.

Societatea consideră că pentru a beneficia de exceptarea de la plata accizelor în condițiile art.175 ind.4 alin.1 pct.2 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare era suficient ca organul vamal să constate respectarea scopului utilizării produselor energetice, respectiv alte destinații decât combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, deoarece beneficiarii produselor energetice livrate răspundeau individual de respectarea scopului produselor energetice achiziționate, eventualele neconcordanțe între scopul declarat și scopul real în care ar fi fost utilizate acestea, atragând răspunderea individuală a beneficiarilor și nicidecum a SC .X. Impex SRL.

Referitor la prelevarea de către organele vamale de probe pentru unele produse finite obținute de SC .X. Impex SRL în vederea analizării de către laboratorul vamal central și stabilirii de către ANV a încadrării tarifare, contestația consideră că această activitate nu are nicio relevanță deoarece laboratorul nu era acreditat de organele de specialitate. Societatea consideră că încadrarea tarifară a produselor finite era necesară numai în cazul în care se urmărea obținerea autorizației de antrepozit fiscal. În acest sens societatea invocă prevederile Ordinului MEF nr.1618/04.12.2008 potrivit cărora încadrarea tarifară pe coduri tarifare a produselor finite realizate de utilizatorii finali se va face începând cu data de 01.07.2009, de unde concluzionează că anterior acestei date utilizatorii finali nu aveau obligația obținerii încadrărilor tarifare pentru respectivele produse finite.

Societatea concluzionează că în perioada 01.01.2007-31.12.2008, prin raportare la dispozițiile art.175 ind.4 alin.1 pct.2 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare orice produs energetic, indiferent de codul tarifar de încadrare este scutit de la plata

accizelor dacă îndeplinește condiția de nu fi utilizat drept carburant auto sau combustibil pentru încălzire de către utilizatorii finali.

Societatea mai invocă în susținerea contestației faptul că încadrarea tarifară efectuată eronat de organele vamale este dovedită de toate expertizele tehnice extrajudiciare și judiciare care s-au efectuat, nicio expertiză neconfirmând punctul de vedere al organelor vamale. Totodată societatea invocă autoritatea de lucru judecat cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia, în temeiul art.22 cod procedură penală, situație în care rezoluțiile și ordonanțele parchetului trebuie respectate, nu așa cum s-a procedat prin decizia Direcției generale de soluționare a contestațiilor nr..X./24.06.2010 care nu a ținut seama de soluționarea laturii penale.

II. Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.01.2012 care a stat la baza Deciziei de impunere nr..X./31.01.2012, contestată, a fost întocmit ca urmare a desființării de către D.G.S.C. - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Decizia nr..X./24.06.2010 a Deciziei de impunere nr..X./27.01.2009 cu reanalizarea cauzei de către organele vamale pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară care a făcut obiectul actului desființat.

În urma reanalizării cauzei, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.01.2012 care a stat la baza Deciziei de impunere nr..X./31.01.2012, contestată, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a constatat că SC .X. IMPEX SRL a achiziționat în calitate de utilizator final, în perioada verificată, următoarele produse energetice:

- white spirit, white spirit rafinat, cod NC 2710.11.21
- component DA, cod NC 2710.11.25
- dilustar, cod NC 2710.19.29
- Rompetrol SE 30/60, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 65/80, Rompetrol SE 100/150, cod NC 2710.11.25
- condensat de sondă , cod NC 2709.00.10
- ulei Te 6A, cod NC 2710.19.99

Produsele energetice enumerate mai sus au fost achiziționate în baza **autorizațiilor de utilizator final** emise de D.G.F.P. .X. și în baza **declarațiilor pe proprie răspundere** ale SC .X. IMPEX SRL înregistrate la organul fiscal competent în conformitate cu art. 175 indice 4, alin. (1), pct.2, lit.a) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completărilor ulterioare.

În afara produselor achiziționate în baza autorizațiilor de utilizator final și a declarațiilor pe proprie răspundere, societatea a mai achiziționat și alte materii prime ce intră în componența unor produse finite, și anume, solvent TBA 95, solvent XBA 95, ulei hidraulic H30, ulei FLS rafinat, ulei de floarea soarelui, ulei vegetal esterificat și ulei OB 300.

SC .X. IMPEX SRL folosește aceste materii prime pentru activitatea de producere și comercializare a unor produse energetice sub denumirea de "diluanti" și "firniș" a căror utilizare declarată o constituie diluarea vopselelor, grundurilor, antifon, protecție antimucegai, acoperirea decorativă a lemnului și la degresări.

Procesul tehnologic de obținere a diluanților și firnișului a constat practic în amestecarea și omogenizarea, prin barbotare în rezervoare, a materiilor prime mai sus menționate, timp de 30 minute, așa cum rezultă din Registrul de operare, precum și din anexa nr. 1 la autorizația de mediu nr. .X./08.03.2004, aparținând societății în cauză.

Din verificările efectuate s-a constatat că toate produsele energetice și celelalte materii prime au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă a societății pe baza facturilor fiscale emise de furnizori, însoțite de avize de expediție a mărfii și de declarații de conformitate.

Produsele finite obținute și comercializate în perioada 2007-2008 sunt următoarele:

**-Anul 2007:** Diluant ASS 501, Diluant SET 101, Firniș 101 și Diluant SE 101

**-Anul 2008:** Diluant ASS 501, Firniș 103 și Diluant SE 101

Au fost verificate toate produsele obținute de către petenta în perioada 2007- 2008, pe baza specificațiilor tehnice și certificatelor produselor, pe baza rapoartelor de producție puse la dispoziție și evidențiate în Registrul de operare al societății și acolo unde a fost posibil, pe baza probelor prelevate din produsele aflate pe stoc sau în curs de livrare, constatându-se următoarele;

### **1.Diluant ASS 501**

Acest produs se obține conform specificației tehnice nr.3/2003 (filele 174-176), prin amestecul de white spirit, condensat, xilen și butanol.

În data de **15.07.2008**, **organele de inspectie fiscală din cadrul D.R.A.O.V. .X. au procedat la prelevarea de probe din produsul susmenționat**, în conformitate cu prevederile art.1, alin. (1), art.2, lit. d), art. 17, alin. (1) și art. 28 din OVPANAF nr. 356/2008 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor.

În urma analizelor efectuate, prin adresa nr. 41841/SLV/03.11.2008 a Autorității Naționale a Vămirilor -Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal se comunică Certificatul de analiză nr. 828/17.10.2008 (fila 177) prin care stabilește că produsul obținut nu respectă specificația tehnică nr. 3/2003 și că **proba reprezintă ulei ușor** (conform Notei de capitol nr. 2 și Notei de subpoziții nr. 4 de la capitolul 27). Clasificația tarifară propusă pentru acest

produs este **2710.11.90** sau **2710.11.41** dacă se utilizează ca benzină pentru motor.

## **2. Diluant SET 101**

Produsul finit se obține, conform specificației nr. X/2004 (filele 185-187) prin amestecul de component DA , benzină de extracție, solvent , xilen, butanol și Rompetrol SE.

Întrucât din analiza componentelor pe baza rapoartelor de producție .X./09.08.2006 și .X./08.11.2007 s-a constatat că deși s-a utilizat aceleași materii prime, proporțiile acestora diferă semnificativ de la un lot la altul, organul de control a transmis Direcției Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal , situația producției de Diluant SET 101, aferentă perioadei 2005-2008, pe loturi de fabricație și materii prime componente.

În urma studierii informațiilor și documentațiilor anexate , ANV .X. prin adresa înregistrată la DRAOV .X. sub nr. .X./30.12.2008 comunică următoarele:

-în cazul rapoartelor de producție de la nr. 1 la 3 (rapoartele de producție nr. .X./04.04.2005, .X./14.07.2005 și nr. .X./13.09.2005 cu care a fost fabricată cantitatea de .X. litri), produsul finit se încadrează la **codul NC 2710.11** .

- în cazul rapoartelor de producție de la nr. 4 la 9 (rapoartele de producție nr. .X./14.09.2005, .X./06.10.2005, .X./12.10.2005, .X./15.10.2005, .X./09.08.2006 și .X./08.11.2007 cu care a fost fabricată cantitatea de .X. litri ), produsul rezultat se încadrează la **codul NC 3814.00.90.**

## **3. Diluant SE 101**

Acest produs se obține conform specificației tehnice nr. .X./2003 prin amestecul de Rompetrol SE, condensat, xilen, toluen și butanol.

În data de **30.04.2008, organele de inspectie fiscală din cadrul D.R.A.O.V. .X. - Biroul Echipe Mobile au procedat la prelevarea de probe din produsul susmentionat**, în conformitate cu prevederile art.1, alin. (1), art.2, lit. d), art. 17, alin. (1) și art. 28 din OVPANAF nr. 356/2008 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor.

În urma analizelor efectuate de Laboratorul vamal central și comunicate prin adresa nr. .X./SLV/10.07.2008 de catre Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal transmite Certificatul de analiză nr. .X./01.07.2008 prin care stabilește că **proba reprezintă o benzină specială , alta decât white spirit** , conform Notei de Capitol nr. 2, Notei de

subpoziții nr. 4 și Notei complementare nr. 2a de la Capitolul 27. Clasificația tarifară propusă pentru acest produs este în funcție de destinație, astfel:

-2710.11.11 dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific

-2710.11.15 dacă produsul este destinat a fi supus unor transformări chimice

-2710.11.25 dacă produsul este destinat altor utilizări.

Cu adresa 192/25.09.2008 , înregistrată la DRAOV .X. sub nr. .X./09.09.2008, SC .X. IMPEX SRL face precizarea ca produsul Diluant SE 101 a mai fost fabricat și cu următoarea componență :condensat, Rompetrol SE 30/60 și solvent XBA și a solicitat prelevarea de probe și din acest amestec.

Potrivit Certificatului de analiză .X./02.12.2008, **proba reprezintă ulei ușor** (conform Notei de Capitol nr. 2 și Notei de subpoziții nr. 4 de la Cap.27), **iar clasificarea tarifară propusă este 2710.11.90 dacă produsul este utilizat ca diluant sau 2710.11.41 dacă produsul este utilizat ca benzină de motor.**

#### **4. Firnis 101**

Acest produs se obține conform specificației tehnice nr. 8/2006 și Certificatului 129 emis de SC .X. SRL .X. prin amestecul de uleiuri vegetale, uleiuri minerale, Rompetrol SE și white spirit.

Întrucât societatea nu a pus la dispoziția organului de control rețeta de fabricație a acestui produs finit, considerând-o secret de fabricație , organul de control vamal a procedat la analiza componenței produsului în cauză , pe baza rapoartelor de producție înscrise în Registrul de operare a societății.

Din analiza acestora s-a constatat că pentru fiecare lot s-a folosit aceeași materie primă , în aceleași proporții și anume: ulei de floarea soarelui (20%); ulei H(10%), white spirit (68%) și rompetrol SE (2%):

Și pentru acest produs s-a solicitat A.N.V. - Direcția de Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal, ca pe baza documentației puse la dispoziție de către SC .X. IMPEX SRL să se stabilească încadrarea tarifară a acestui produs din punct de vedere al accizelor.

Potrivit adresei ANV .X. înregistrată la DRAOV .X. sub nr. .X./12.12.2008 "**Produsul finit obținut din amestec este un produs pe bază de uleiuri petroliere ( Nota 2 de la Cap. 27) care conține 70% uleiuri petroliere (textul poziției 2710).** Produsul se clasifică ca ulei ușor sau ulei mediu în funcție de procentul de distilare la temperaturile de 210 grade celsius și 250 grade celsius. Produsul nu poate fi clasificat ca solvent organic compus la poziția 3814, clasificarea tarifară stabilită fiind: **2710.11.90, 2710.19.25 sau 2710.19.29, în funcție de componența materiilor prime.**

## 5. Firniș 103

Acest produs se obține, conform specificației tehnice nr. 2/2007 emisă de SC .X. INVEST SRL .X., societatea având același administrator ca și SC .X. IMPEX SRL, prin amestecul de uleiuri minerale cu white spirit sau cu produsul dilustar, cu produsul Rompetrol SE N (sau condensat), toluen și butanol.

În data de 17.07.2008, organele de inspecție fiscală din cadrul D.R.A.O.V. .X. au procedat la prelevarea de probe din lotul nr. .X./12.07.2008 (raport de producție .X./12.07.2008), în conformitate cu prevederile art.1, alin. (1), art.2, lit. d), art. 17, alin. (1) și art. 28 din OANAF nr. 356/2008 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor.

În urma analizelor efectuate de Laboratorul vamal central și comunicate prin adresa nr. .X./SLV/06.08.2008 de către Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal transmite Certificatul de analiză nr. .X./06.08.2008 prin care stabilește că proba reprezintă pacură conform Notei de Capitol nr. 2, Notei complementare nr. 2 d) și f) de la Capitolul 27. Clasificația tarifară propusă pentru acest produs este în funcție de conținutul de sulf , și anume: 2710.19.61; 2710.19.63;2710.19.65; 2710.19.69.

Organele vamale au invocat în susținerea încadrărilor tarifare Nota de Capitol nr.2 de la Capitolul 27, Nota de subpoziții nr.4, Notele complementare nr.2 a), d), f) precum și adresa nr. .X./A/BC/24.04.2008 emisă de Direcția de Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul A.N.V. .X. unde se precizează că "din amestecul unor materii prime, produse accizabile cu codul NC 2710.11.21, 2710.11.25 nu poate rezulta decât tot un produs încadrabil la 2710".

S-a concluzionat că toate produsele fabricate de societate în perioada 2007-2008, cu excepția produsului finit Firniș 103 și a produsului Diluant SET 101 intră din punct de vedere al codului NC, atribuit pe baza naturii și a parametrilor fizico – chimici, sub incidența prevederilor alin.2 lit.c) al art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Produsul finit Firniș 103 se încadrează în prevederile alin.3 lit.g) al art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar produsul Diluant SET 101 clasificat la codul NC 3814.00.90 nu face parte din categoria produselor energetice.

Organele vamale au precizat argumentele pentru care nu și-au însușit concluziile referitoare la încadrarea tarifară a produselor finite stabilită prin raportul de expertiză tehnică extrajudiciară întocmit de ing. .X. .X. la solicitarea SC .X. IMPEX SRL, invocând punctul de vedere exprimat de

Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal prin adresa nr..X./TFN/04.10.2010.

Organul de control vamal menționează că din verificările efectuate, SC .X. IMPEX SRL nu a fost autorizată ca antrepozit fiscal pentru producția de uleiuri minerale (produse energetice ), în temeiul prevederilor art. 168 și art. 178 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu dispozițiile art.178 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că pentru cantitățile de produse energetice fabricate sub denumirea de Diluant SE 101, Firniș 101 și Diluant ASS 501 pentru perioada 2007 – 2008, SC .X. IMPEX SRL datorează acciza prevăzută la nivelul benzinei cu plumb, stabilită în conformitate cu dispozițiile art.176 din actul normativ anterior precizat. Pentru produsul Firniș 103 SC .X. IMPEX SRL datorează acciza prevăzută pentru păcură, conform art.176 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru produsul finit Diluant SET 101 care nu intră în categoria produselor accizabile nu au fost stabilite accize de plată.

Organele vamale invedereaza ca in ceea ce privește exigibilitatea accizei datorate , potrivit art. 192 din Codul fiscal coroborat cu art. 166 alin. (1), lit. b) din același act normativ acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat în consum pentru România.

Având în vedere că societatea a obținut produse energetice accizabile pe care le-a comercializat ulterior, organul de control a concluzionat că societatea a funcționat ca antrepozit fiscal pentru producția și comercializarea de produse energetice în înțelesul Titlului VII Accize din Codul fiscal, fără a îndeplini condițiile legale de autorizare. Societatea verificată trebuia să calculeze , să înregistreze în evidența contabilă, să declare și să vireze către bugetul general consolidat, accize aferente uleiurilor minerale/produse energetice fabricate și comercializate, **în valoare totala de .X. lei** , pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

**III.** Prin Decizia nr..X./24.06.2010 Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a desființat Decizia de impunere nr..X./27.01.2009 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. dispunând organului de control vamal reanalizarea cauzei pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară care a făcut obiectul actului desființat.

În motivarea deciziei s-a reținut că în perioada 2005-2008 societatea a mai fost verificată de către organele fiscale. Au fost analizate actele de control invocate de societate:

- Raportul de inspecție fiscală din data de 12.12.2007, întocmit cu ocazia verificării contribuțiilor de asigurări de sănătate și sociale, a contribuțiilor la



șomaj, impozitului pe profit, impozitului pe dividende, impozitului pe salarii și taxei pe valoarea adăugată,

- Nota de constatare nr. .X./07 septembrie 2006, întocmită ca urmare a verificării aspectelor consemnate în adresa nr. 301355/11.05.2006 emisă de Comisariatul Central al Gărzii Financiare vizează spațiile în care își desfășoară activitatea, echipamentele din instalația de fabricare, materialele aprovizionate și înregistrarea lor în evidența financiar-contabilă, producția obținută și livrată, clienții cărora le-au fost livrați diluanții fabricați și modul de îmbuteliere și transportare a acestora. În urma verificării, comisarii Gărzii Financiare nu au formulat nicio constatare asupra obligațiilor fiscale ale societății constând în accize. Mențiunea inserată de organele de inspecție fiscală care au întocmit raportul din data de 12.12.2007, în sensul că nu s-au constatat nereguli se referă strict la obiectivele înscrise în nota de constatare a Gărzii Financiare.

- Raportul de inspecție fiscală .X./10.02.2006 întocmit cu ocazia verificării contribuțiilor de asigurări de sănătate și sociale, a contribuțiilor la șomaj, impozitului pe profit, impozitului pe dividende, impozitului pe salarii și taxei pe valoarea adăugată.

Din conținutul actelor administrativ fiscale enumerate mai sus a rezultat că activitatea societății nu a mai fost verificată în perioada 2005-2008, din punct de vedere al respectării prevederilor Codului fiscal referitoare la accize. Pentru acest fapt s-a concluzionat că societatea nu a fost verificată de mai multe ori pentru obligația fiscală de natura accizelor, intrucat prin rapoartele de inspectie fiscala si notele de constatare mai sus precizate nu a mai fost verificată în perioada 2005-2008, din punct de vedere al respectării prevederilor Codului fiscal referitoare la accize, Aceste aspecte, respectiv modul de respectare a prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal referitor la utilizatorii finali de produse energetice, au făcut obiectul raportului de inspectie fiscala nr. .X./27.01.2009 care a stat la baza deciziei de impunere nr. .X./27.01.2009.

Pentru aceste considerente excepția privind reverificarea a fost respinsă, iar contestația a fost analizată pe fond.

Referitor la cantitățile de diluanți și firmis produse în perioada 01.01.2007-31.12.2008, s-a reținut că începând cu data de 01.01.2007 legiuitorul a modificat cuprinsul art. 175 din Codul fiscal în sensul că a introdus o nouă clasificare a produselor energetice, iar prin introducerea alin 2 a stabilit că intra sub incidența prevederilor **secțiunilor a 4-a și a 5-a** ale cap. I din titlul VII Accize și alte taxe speciale, doar o serie de produse energetice, din care cele de la lit a, g și h numai în situația în care sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, iar pentru cele de la lit b, c, d, e, f în funcție de codul NC.

Prin introducerea alin 2 al art. 175 din Codul fiscal legiuitorul a dorit restrângerea aplicabilității regulii generale de la alin 4 al art. 175 potrivit careia 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.

Potrivit acestor reglementări, produsele accizabile care sunt încadrate tarifar la NC-urile precizate la alin 2 al art. 175 din Codul fiscal, pot fi deținute/produse/expediate în regim suspensiv de accize doar într-un antrepozit fiscal autorizat în condițiile art. 180-183 de la titlul VII din Codul fiscal, iar circulația lor în regim suspensiv se făcea numai în condițiile existenței unui DAI.

Per a contrario, dacă s-ar fi considerat că produsele energetice, altele decât cele de la alin 3 sunt supuse unei accize numai dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, introducerea alin 2 în forma mai sus explicitată nu-și mai avea rostul, iar intenția avută în vedere de legiuitor de a institui un regim distinct de autorizare sau înregistrare la autoritatea fiscală, care să dovedească scopul utilizării și să asigure autorităților fiscale respectarea utilizării efective a produselor conform scopului declarat, nu și-ar fi atins finalitatea.

Organul de soluționare a precizat că societatea contestatoare este în eroare când susține că stabilirea încadrării tarifare a produselor energetice obținute de un utilizator final este inutilă în absența constatării faptului că aceste produse sunt utilizate/puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, deoarece tocmai prin natura lor, caracterizată prin ansamblul parametrilor fizico-chimici produsele energetice sunt diferențiate de legiuitor în produse accizabile și produse neaccizabile (care devin accizabile în funcție de destinație).

IV. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Organul de soluționare a contestației în prezenta cauză nu poate decât să analizeze și să se pronunțe asupra argumentelor societății referitoare la încadrarea tarifară a produselor finite obținute de aceasta în cursul anilor 2007 și 2008 deoarece numai cu privire la acest aspect a fost învestit organul de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară care a făcut obiectul actului desființat, în conformitate cu prevederile

art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Este adevărat că organul vamal a reluat constatările din actul desființat, stabilind situația de fapt și încadrarea în drept a aspectelor constatate, precizând totodată motivele pentru care încadrarea tarifară a produselor finite stabilită prin rapoartele de expertiză invocate de societate nu a fost însușită în vederea stabilirii caracterului accizabil al produselor finite obținute de societate.

Excepția reverificării și legalitatea stabilirii încadrărilor tarifare pentru produsele finite obținute de un utilizator final în perioada 2007 – 2008 nu mai pot fi analizate în prezenta cauză deoarece organul de soluționare s-a pronunțat deja asupra acestor aspecte în motivarea Deciziei nr..X./24.06.2010.

Se reține că în conformitate cu dispozițiile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac”*, iar la art.218 alin.(2) din același act normativ se prevede că *“Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii”*. Deci societatea avea la dispoziție acțiunea în justiție împotriva Deciziei nr..X./24.06.2010, însă conform principiului disponibilității, nu a urmat această cale, motiv pentru care organul de soluționare nu mai poate relua aspecte asupra cărora s-a pronunțat anterior deoarece s-ar încălca art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Astfel, cauza supusă soluționării este dacă accizele suplimentar stabilite în sarcina contestatoarei sunt legal datorate de societate în condițiile în care produsele finite obținute (Diluant SE 101, Firniș 101, Firniș 103 și Diluant ASS 501) se încadrează conform parametrilor fizico – chimici în categoria produselor accizabile.**

În fapt, în perioada 2007 – 2008, în baza **autorizațiilor de utilizator final** emise de D.G.F.P. .X. și în baza **declaratiilor pe proprie răspundere** ale SC .X. IMPEX SRL, contestatoarea a achiziționat în calitate de utilizator final, următoarele produse energetice:

- white spirit, white spirit rafinat, cod NC 2710.11.21
- component DA, cod NC 2710.11.25
- dilustar, cod NC 2710.19.29

-Romp petrol SE 30/60, Rompetrol SE 80/115, Rompetrol SE 65/80, Rompetrol SE 100/150, cod NC 2710.11.25

- condensat de sondă , cod NC 2709.00.10

- ulei Te 6A, cod NC 2710.19.99

precum și alte materii prime ce intră în componența unor produse finite, și anume: solvent TBA 95, solvent XBA 95, ulei hidraulic H30, ulei FLS rafinat, ulei de floarea soarelui, ulei vegetal esterificat și ulei OB 300.

SC .X. IMPEX SRL a folosit aceste materii prime pentru activitatea de producere și comercializare a unor produse energetice sub denumirea de "diluanti" și "firniș" a căror utilizare declarată o constituie diluarea vopselelor, grundurilor, antifon, protecție antimucegai, acoperirea decorativă a lemnului și la degresări.

Produsele finite obținute și comercializate în perioada verificată, 2007-2008 sunt următoarele:

**-Anul 2007:** Diluant ASS 501, Diluant SET 101, Firniș 101 și Diluant SE 101

**-Anul 2008:** Diluant ASS 501, Firniș 103 și Diluant SE 101.

În drept, art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*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;*

c) 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 coals 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.

De asemenea pct. 5<sup>1.3</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare în perioada 02.03.2007-31.12.2008, prevede:

5<sup>1.3</sup> (1) Operatorii economici care achiziționează produse energetice de natura celor prevăzute la [art. 175](#) alin. (2) din Codul fiscal, în vederea utilizării în unul dintre scopurile prevăzute la [art. 175<sup>4</sup>](#) alin. (1) pct. 2 lit. a), b) și e) din Codul fiscal vor depune în vederea înregistrării o cerere la autoritatea fiscală teritorială. Autoritatea fiscală eliberează o autorizație de utilizator final, potrivit modelului prevăzut în [anexa nr. 20](#), în care va fi menționat ca temei legal [art. 175<sup>4</sup>](#) din Codul fiscal. Circulația acestor produse de la antrepozitul fiscal la utilizator va fi însoțită de documentul administrativ de însoțire, potrivit procedurii prevăzute la pct. 14.

(2) Autorizația de utilizator final are o valabilitate de un an de la data emiterii. Cantitatea de produse accizabile înscrisă într-o autorizație de utilizator final poate fi suplimentată în situații bine justificate, în cadrul aceleiași perioade de valabilitate a autorizației.

*Astfel, societatea s-a aprovizionat în scutire de la plata accizelor cu produse energetice în baza autorizațiilor de utilizator final și a declarațiilor pe propria răspundere privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele energetice respective în orice alt scop decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.*

Produsele obținute au fost încadrate la coduri tarifare care se regăsesc la alin 2 al art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și care intră sub incidența prevederilor [secțiunilor a 4-a și a 5-a](#) ale cap. I din titlul VII Accize și alte taxe speciale din același act normativ. Se reține că în conformitate cu prevederile art.4 alin 1 din Hotărârea Guvernului nr. 110/2009 privind organizarea și funcționarea Autorității Naționale a Vămirilor, autoritatea vamală are atribuții în vederea identificării și expertizării produselor energetice, clasificării mărfurilor în Nomenclatura combinată, baza legală fiind constituită din Regulamentul CE nr. 1214/2007 al Comisiei din 20.09.2007 de modificare a anexei I la Regulamentul CE nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și tariful vamal Comun, precum și Regulile Generale de interpretare a Nomenclurii combinate.

Organul vamal, pe baza concluziilor cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul vamal central ia deciziile privind măsurile tarifare, netarifare și/sau fiscale pentru partida de marfă din care s-au prelevat probele.

Mai mult, din analiza documentelor aflate la dosar nu rezulta ca societatea a solicitat motivat efectuarea analizei probei 2, conform procedurii prevazute la capitolul 5 din Ordinul 356/2008 privind modificarea [Ordinului](#) vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 9.250/2006

pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor.

Se reține că prin contestație, societatea nu își însușește încadrările stabilite de organele vamale, invocând ca singur argument faptul că încadrarea eronată a D.R.A.O.V. .X. a fost demonstrată de “toate expertizele tehnice extrajudiciare și judiciare care s-au efectuat” arătând că “nicio expertiză nu a confirmat punctul de vedere al organelor vamale”.

În vederea efectuării inspecției materializată prin întocmirea raportului de inspecție fiscală nr..X./27.01.2012 care a stat baza emiterii deciziei de impunere nr..X./31.01.2012, reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au solicitat Autorității Naționale a Vămirilor-Direcția tehnici de vămuire și tarif vamal punct de vedere referitor la încadrările tarifare constatate de expertul tehnic ing. .X. .X. prin raportul de expertiză tehnică extrajudiciară, invocat de societate în susținerea contestației. Prin adresa nr..X./TFN/04.10.2010 Direcția tehnici de vămuire și tarif vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor a precizat că încadrările tarifare corecte sunt cele stabilite de organele vamale, arătând totodată motivele pentru care concluziile expertului nu pot fi însușite. Astfel, în cuprinsul raportului de expertiză baza legală care reglementează clasificarea tarifară a mărfurilor este considerată incorect și incomplet. Începând cu anul 2007 România aplică pentru a determina clasificarea tarifară a mărfurilor anexa 1 la Regulamentul (CE) nr.2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară statistică și Tariful vamal Comun, anexă care este modificată anual printr-un regulament al comisiei. Regulile Generale de Interpretare a Nomenclaturii Combinate (RGI) sunt parte integrantă din acest Regulament.

Conform RGI nr.1 produsele Diluant SE 101, Diluant ASS 501 și Firnis 103 nu pot fi clasificate la poziția 3814 atâta timp cât îndeplinesc textele și notele legale pentru clasificarea la poziția 2710 conform Notei 2 de la Capitolul 27, Notei de subpoziții 4 de la capitolul 27 și Nota Complementară nr.2 f) de la Capitolul 27.

Clasificarea legală la poziția 2710 nu exclude utilizarea în alte scopuri de cât ca și diluanți a produselor. Chiar dacă domeniul principal de utilizare a produselor este utilizarea ca diluanți, nu poate fi exclusă utilizarea în alte scopuri a produselor.

În raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nu sunt menționate caracteristicile fizico – chimice ale produselor în cauză care sunt specifice numai diluanților.

Totodată, art.17 alin.(2) din Ordinul Vicepreședintelui A.N.AF nr.356/11.02.2008. prevede următoarele: *“În luarea deciziilor prevăzute la alin.1 rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare, precum și în*

*alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii“.*

Se reține că în sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia nr.77/14 ianuarie 2010, în ale cărei considerente se precizează *expressis verbis* faptul că “ Pentru a admite acțiunea, instanța de fond și-a însușit pe deplin concluziile expertizei tehnice efectuate în cauză [...] ceea ce reprezintă o depășire a domeniului său de specialitate, clasificarea produselor accizabile fiind în competența organului fiscal, potrivit legii”, instanța apreciind actele administrative-fiscale atacate ca fiind legale și temeinice în speța sus-amintită.

Autoritatea Națională a Vămilelor a precizat că încadrările tarifare comunicate prin concluziile certificatelor de analiză emise sunt în deplină concordanță cu baza legală care reglementează clasificarea tarifară a mărfurilor.

Având în vedere că argumentele societății referitoare la clasificarea tarifară stabilă de organele vamale pentru produsele finite obținute din amestecarea unor produse accizabile nu sunt de natură să modifice încadrările stabilite prin actul de control, organul de soluționare concluzionează că produsele: Diluant SE 101, Firniș 101, Firniș 103 și Diluant ASS 501 fac parte din categoria produselor accizabile care puteau fi obținute numai într-un antrepozit fiscal de producție conform art.178 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Tocmai din cauza faptului ca produsele obtinute de societate se incadreaza la coduri tarifare corespunzătoare categoriilor de produse energetice care pot fi produse numai in antrepozit fiscal indiferent de modul de utilizare, în mod legal organele vamale au stabilit că aceste produse puteau fi comercializate catre terți numai cu acciza plătită.

Societatea invocă în mod eronat autoritatea de lucru judecat a soluțiilor pronunțate pe latura penală prin rezoluții și ordonanțe în condițiile în care acest atribut aparține doar hotărârilor judecătorești, nicidecum rezoluțiilor și ordonanțelor parchetului.

De altfel, soluția de neîncepere a urmăririi penale a fost dată in baza art. 10 lit.d Cod Procedură Penală constatându-se ca faptei îi lipsește unul din elementele constitutive ale infracțiunii, nicidecum că fapta nu există , situație căreia i-ar fi corespuns un alt temei de drept, respectiv art. 10 alin 1 lit. a Cod Procedură Penală.

In consecință, așa cum s-a reținut și prin Decizia Direcției generale de soluționare a contestațiilor nr..X./24.06.2010, chiar dacă faptele reprezentatului societății nu constituie infracțiuni, aceasta nu exonerează persoana juridică de plata catre bugetul de stat a obligațiilor aferente



comercializării unor produse pentru care legiuitorul a instituit începând cu data de 01.01.2007 un regim de supraveghere în conformitate cu dispozițiile art. 175 alin 2 Cod Fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, în mod legal organele vamale au făcut aplicațiunea art. 192 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 166 alin 1 lit b din același act normativ, drept pentru care, în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care prevede: “contestația poate fi respinsă ca: a) *neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând accize aferente produselor energetice obținute și comercializate în perioada 01.01.2007-31.12.2008, societatea necontestând modul de calcul al accizelor sub aspectul bazei de calcul și al cotelor aplicate.

În ceea ce privește accesoriile aferente în suma de .X. lei stabilite prin decizia de impunere nr. .X./27.01.2009, încheiată de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația fiind respinsă ca neîntemeiată conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele reținute în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. Impex SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată nr. .X./31.01.2012 emisă de Direcția Regională pentru Accize si Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta accize aferente produselor energetice obținute în perioada 01.01.2007-31.12.2008 si suma de .X. lei reprezintă accesorii aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**