

DECIZIA nr. 801 / 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/27.06.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Regionala Vamala Galati-Biroul Vamal Constanta Sud cu adresa nr. x/21.06.2016, inregistrata D.G.R.F.P.B. sub nr. x/27.06.2016 cu privire la contestatia formulata de SC x SRL cu sediul in str. x, Bucuresti, cu sediul ales la SCA x cu sediul in str. x, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Directia Regionala Vamala Galati sub nr. x/15.06.2016, il constituie Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x/13.05.2016, emisa de Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud in baza procesului-verbal de control nr. x/12.05.2016, prin care s-au stabilit drepturi vamale in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei – taxe vamale;
- x lei – taxa pe valoarea adaugata;
- x lei – accesorii aferente.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269 si art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata SC x SRL contesta incadrarea tarifara a marfurilor efectuata de organul vamal aratand urmatoarele:

- situatia fiscala in care este pusa din punct de vedere al dreptului concurentei, fata de competitori din alte tari UE, care beneficiaza de o corecta incadarare tarifara a produselor lor si, deci de un avantaj concurential;

- nesiguranta din punct de vedere fiscal in Romania din perspectiva nererespectarii principiului predictibilitatii si legalitatii actelor administrative fiscale ale institutiilor statului roman;

- aprecierea autoritatii vamale ca esentiala pentru incadrarea tarifara a produsului SHORTENING – PALM OIL este identificarea existentei sau a inexistentei procedeului numit texturare

Motivatii de nelegalitate invocate de contestatara sunt:

- masura de constrangere fiscala are consecinte pe plan concurential, urmand a fi intreprinse demersurile legate de Legea concurentei nr. 21/1996, prin incalcarea aplicarii corecte a legii, cum este cazul de fata supus solutionarii;

- aprecierea organului de control cu de la sine putere si fara nici un document justificativ in acest sens ci doar invocand generic "literatura de specialitate" ca produsul importat si obtinut prin procedeul numit "texturare" este de natura chimica, intrucat intervine asupra structurii produsului, modificand textura acestuia;

- excesul de putere publica savarsit prin emiterea unei decizii fara cercetarea aspectelor de fapt pe baza de probe relevante, organul de control vamal incalca dreptul la aparare prin

aceea ca a omis sa solicite documente si explicatii suplimentare referitoare la natura procesului de texturare;

- supunerea produsului procesului de texturare nu determina nici o modificare chimica a produsului, potrivit confirmarii producatorului x MALAYSIA x;

- organul vamal nu a solicitat documente suplimentare, efectuarea unor teste de un laborator independent care sa stabileasca daca texturarea determina o modificare chimica a produsului SHORTENING si daca acest produs este un amestec sau un preparat alimentar obtinut cu ajutorul uleiurilor si grasimilor tratate prin texturare.

SC x SRL nu contesta faptul ca, din punct de vedere al compozitiei, produsul importat reprezinta ulei de palmier - RBD, CARE A FOST SUPUS OPERATIUNII DE TEXTURARE, asa cum dealtfel confirma si producatorul – pag nr. 14, ci sustine ca produsele de tip shortening pot fi si preparate alimentare, dar nu este cazul produsului importat de catre acesta, pe urmatoarele considerente, apreciate ca fiind greseli ale organului vamal:

Pronuntarea concluziei ca texturarea are semnificatia unei modificari chimice;

Considerarea produsului ca fiind un preparat ca urmare a obtinerii acestuia cu ajutorul grasimilor tratate prin texturare;

Prin aplicarea regulilor de interpretare a NC ar fi trebuit sa se ajunga la unica concluzie corecta – incidenta 1511 pentru produsul in cauza, citand in sustinere Decizia civila nr. 952/2009 a Curtii de Apel Bucuresti, Sectia a VIII a;

Trimiterea la prevederi cu forta juridica inferioara Notelor explicative ale Nomenclaturii Combinata a Uniunii Europene, prevederi care nu sunt publicate in Jurnalul Oficial si care nu se pot adauga la textul oficial al Notelor explicative ale Nomenclaturii Combinata.

Contestatarul susține faptul că notiunea de **shortening** folosita de textul Notelor explicative invocate de organul vamal inseamna altceva decat ceea ce inseamna notiunea de SHORTENING folosita de furnizor pe facturile de livrare a acestui produs.

Concluzia contestatarei este aceea ca, desi produsul importat este supus unui procedeu de texturare - care determina incadrarea la pozitia 1517 - acesta nu este unul si acelasi produs cu produsul denumit shortening in Notele explicative, ci este un ingredient cu ajutorul caruia se obtine produsul denumit in Note "shortening".

In final, contestatarul face trimitere la Decizia Directiei Generale a Vamilor nr. 1783/2002, care preia textul din Notele explicative, nu il ratifica, aceasta fiind un act normativ cu putere inferioara actului Comisiei Europene.

II. Organele vamale au procedat la recalcularea drepturilor vamale datorate de SC x SRL pentru un numar de x operatiuni vamale de punere in libera circulatie, ca urmare a schimbarii incadrarii tarifare pentru importul de "ulei de palmier nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide destinat alimentatiei umane, productie" declarat la codul tarifar 1511901990, achizitionate de la partenerii externi din Malayezia, Singapore si Indonezia.

Constatarile organelor vamale au fost consemnate in procesul-verbal de control nr. x/12.05.2016, iar in baza acestora a fost emisa Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x/13.05.2016, prin care s-au stabilit diferente de drepturi vamale in suma de x lei reprezentand:

- x lei – taxe vamale;
- x lei – taxa pe valoarea adaugata;
- x lei – accesorii aferente.

III. Fata de constatările organelor vamale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Cu privire la drepturi vamale de import în sumă de x lei (taxe vamale în suma de x lei și TVA în suma de x lei)

Cauza supusa solutionarii este daca marfurile declarate la punerea in libera circulatie avand denumirea - SHORTENING PALM OIL - inscrise in declaratiile vamale din anexa 1 la procesul verbal nr.x/27.11.2015 se incadreaza la codul tarifar constatat de organele vamale 1517909990, sau la codul tarifar declarat de societatea importatoare 1511901990.

In fapt, SC x SRL a efectuat prin Biroul Vamal Constanta Sud un numar de x de operatiuni vamale de punere in libera circulatie declarand importurile ca fiind de "ulei de palmier nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat alimentatiei umane".

Marfurile ce au facut obiectul a x de declaratii vamale au fost achizitionate de la partenerul extern x (Singapore) PTE. LTD. Si produse de catre x Malaysia x. x.

Marfurile ce au facut obiectul a x declaratii vamale au fost achizitionate de la acelasi partenerul extern dar produse in Indonezia de catre x.

Marfa denumita comercial "SHORTENING" a fost prezentata la vamuire in ambalaje de carton cu greutatea neta de 20 kg, cu incadrarea tarifara 1511901990, pentru care este prevazuta o taxa vamala de 10,9%, conform TARIC aplicabil in perioada 2012-2015 si cota TVA de 24% si respectiv 9%.

Organele vamale au efectuat reverificarea declaratiilor vamale de punere in libera circulatie pentru marfurile importate pe perioada noiembrie 2012-iunie 2015, luând în considerare documentele vamale, documentele comerciale anexate, precum și informatiile suplimentare privind procesul tehnologic de obtinere a produsului "SHORTENING" emis de producatorul marfurilor și au constatat că încadrarea tarifară corectă este 1517909990 și au stabilit că poziției tarifare îi corespunde în Tariful vamal de import al Comunității Europene cota de taxe vamale de 16%, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății obligatii suplimentare de plată în sumă totală de x lei, din care suma de x lei reprezinta taxe vamale și TVA.

În data de **17.06.2015**, în cadrul controlului documentar al declarațiilor vamale de import MRN nr. x și x, depuse pentru «ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide destinat alimentatiei umane» - tip SHORTENING și declarat de importator la codul NC 1511901990, a fost solicitat, prin comisionarul în vama x SRL, procesul tehnologic al produsului declarat "ulei de palmier nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat alimentatiei umane".

Potrivit procesului tehnologic prezentat, produsul declarat la import a fost obținut din ulei de palmier RBD (ulei rafinat, albit și dezodorizat), prin utilizarea următoarelor procedee tehnologice: încălzire și amestecare cu anumite ingrediente, filtrare, răcire/calire, **texturare**, ambalare, temperare, încărcare și expediere.

Ca urmare a revizuirii, pe baza noii informații comunicate de declarant, a clasificării tarifare a marfurilor declarate generic „ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat în fractiuni solide” și declarate la codul NC 1511901990 – cod corespunzător uleiului de palmier simplu rafinat, precum și fractiunile acestuia, dar care nu au fost pregătite suplimentar, s-a constatat că încadrarea corectă este la poziția tarifara 1517.

Intrucat SC x SRL a importat in perioada 28.11.2012 -02.06.2015 acelasi produs, susceptibil a fi incadrat eronat, pe baza noii informatii comunicate de contestatara cu adresa nr. x8/19.10.2015, in conformitate cu prevederile art. 78 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar a fost initiata reverificarea operatiunilor efectuate cu declaratiile vamale înscrise in Anexa 1 la Procesul verbal de control nr. x/27.11.2015.

Pentru toate mărfurile importate cu declarațiile vamale de import înscrise în **Anexa 1** la Procesul verbal de control nr. x/27.11.2015, SC x SRL, în calitate de titular, a declarat

regimul vamal 4000, cod adițional 111, cod preferințe 100, cod tarifar 1511 90 19 90 X999, pentru care este prevăzută o rată a dreptului convențional (taxă vamală) de 10,9%, conform TARIC aplicabil în 2012, 2013, 2014 și 2015, precum și cota de TVA de 24% - până la data de 01.06.2015, respectiv 9% pentru iunie 2015.

Mărfurile ce au făcut obiectul a x de declarații vamale au fost achiziționate de la partenerul extern x (SINGAPORE) x și produse de către x MALAYSIA x, Malaiezia. Mărfurile care fac obiectul a x declarații vamale au fost achiziționate de la același partener extern, dar produse de către x, Indonezia.

În scopul verificării acurateții datelor din declarațiile vamale și a stabilirii încadrării tarifare corecte a mărfurilor declarate (având în vedere faptul că majoritatea au fost direcționate pe culoarul verde de vamuire, adică fără efectuarea controlului documentar), au fost solicitate cu adresa BVF Cța Sud nr. x/13.08.2015, informații suplimentare din care să reiasă toate procedeele utilizate la obținerea mărfurilor care au fost importate în perioada ianuarie 2015 – iunie 2015 (procesele tehnologice și orice alte documente emise de către producătorul mărfurilor) din care să reiasă în mod expres dacă mărfurile au fost tratate sau nu prin emulsionare, malaxare, texturare etc.

Având în vedere modalitatea de obținere a produsului importat de SC x SRL în perioada noiembrie 2012 – iunie 2015, deși acesta are la bază un ulei de palmier, în sensul notelor explicative, s-a constatat că în fapt este un preparat alimentar obținut prin texturarea uleiului de palmier rafinat, albit, deodorizat, după cum a rezultat din procesul tehnologic înaintat de declarant, aspect care a determinat încadrarea corectă la poziția 1517, fiind întocmit Procesul verbal de control nr. x din 27.11.2015 și pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x/13.05.2016 (de îndreptare a erorii materiale din Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x/27.11.2015).

Prin contestația formulată de SC x SRL susține că încadrarea tarifară corectă este cea declarată la momentul importului, respectiv 1511.90.19 90, motivând că produsele de tip shortening pot fi și preparate alimentare, dar nu este cazul produsului importat de către acesta.

În drept, prevederile art. 20 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului Vamal Comunitar unde se precizează că:

“Art. 20- (1) Drepturile legal datorate la apariția unei datorii vamale se bazează pe Tariful Vamal al Comunităților Europene.

[...]

(3) Tariful Vamal al Comunităților Europene cuprinde:

(a) Nomenclatura Combinată a mărfurilor;

[...]

(c) ratele și alte elemente de taxare aplicabile în mod normal mărfurilor cuprinse în Nomenclatura Combinată în ceea ce privește:

- drepturile vamale și [...]

(f) măsurile autonome de suspendare, care prevăd o reducere sau o exonerare de drepturi de import aferente anumitor mărfuri;

[...]

(6) Clasificarea tarifară a mărfurilor reprezintă stabilirea, potrivit normelor în vigoare, a:

(a) subpoziției din Nomenclatura Combinată sau a subpoziției din orice altă nomenclatură menționată la alineatul (3) litera (b) sau

(b) subpoziției din orice altă nomenclatură care se bazează în întregime sau parțial pe Nomenclatura Combinată sau care adaugă la aceasta orice subdiviziune și care este stabilită de normele comunitare care reglementează domeniul specifice cu privire la aplicarea altor

măsuri decât cele tarifare referitoare la schimburile de mărfuri, în care mărfurile menționate mai sus urmează să fie clasificate.

Clasificarea tarifară se stabilește conform Regulilor generale de interpretare a Nomenclurii combinate prevăzute de Regulamentele (UE) nr. 1006/2011, nr. 927/2012, nr. 1001/2013 și nr. 1101/2014 ale Comisiei, de modificare a Anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun.

Astfel, potrivit Regulilor generale 1 și 6 de interpretare a Nomenclurii Combinate se prevede că:

„Clasificarea mărfurilor în Nomenclatura combinată se efectuează în conformitate cu următoarele principii:

1. Enunțul titlurilor secțiunilor, capitolelor sau subcapitolelor este considerat ca având numai o valoare indicativă, clasificarea mărfurilor considerându-se legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și notelor de secțiuni și de capitole, și atunci când nu sunt contrare termenilor utilizați în acele poziții și note, cu următoarele reguli.

[...]

6. Clasificarea mărfurilor la subpozițiile unei aceleiași poziții se efectuează, în mod legal, cu respectarea textelor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții, precum și, mutatis mutandis, cu respectarea regulilor anterioare, înțelegând prin aceasta că nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel. În sensul acestei reguli, se utilizează și notele de secțiuni și capitole corespunzătoare, cu excepția cazului în care există dispoziții contrare”.

Conform prevederilor sus menționate se reține că, pentru stabilirea unei încadrări tarifare corecte, determinantă este descrierea bunurilor care rezultă din documentele prezentate de către importator, descriere care permite încadrarea în câmpul mai larg determinat de descrierea făcută în tariful vamal, care se aplică uniform pe tot teritoriul Uniunii Europene.

Astfel, potrivit regulii 1 încadrarea mărfurilor este legal determinată atunci când este în conformitate cu textul pozițiilor și notelor de secțiuni și de capitole, iar potrivit regulii 6 încadrarea mărfurilor la subpozițiile unei poziții se efectuează, în mod legal, cu respectarea textelor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții.

Luând în considerare prevederile Regulamentelor (UE) nr. 1006/2011, nr.927/2012, nr. 1001/2013 și nr. 1101/2014 ale Comisiei, de modificare a Anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit textului poziției tarifare 1511, la aceasta poziție se clasifică **„Ulei de palmier și fracțiunile lui, chiar rafinate, dar nemodificate chimic”**, iar la codul tarifar declarat 1511 90 19 90 sunt cuprinse fracțiunile solide ale uleiului de palmier rafinat, altfel prezentate decât în ambalaje cu un conținut net de maximum 1 kg, altele decât cele destinate fabricării de acizi grași, de alcooli grași sau de esteri metilici.

Conform Notelor explicative la Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor aferente **Capitolului 15** cuprind -“Grasimi și uleiuri de origine animală sau vegetală; Produse ale disocierii lor; Grasimi alimentare prelucrate; Ceara de origine animală sau vegetală”, pozițiile 15.07 până la 15.15 ale capitolului cuprind **grasimile și uleiurile vegetale simple** (adică care nu sunt amestecate cu grasimi și nici cu uleiuri de altă natură), stabilizate, menționate la pozițiile în cauză, precum și fracțiunile lor chiar rafinate **dar nemodificate pe cale chimică**.

Pozițiile 15.07 până la 15.15 nu cuprind amestecurile sau preparatele, alimentare sau nu și grasimile sau uleiurile vegetale modificate chimic (pozițiile 15.16, 15.17 sau 15.18, cu condiția ca ele să nu aibă caracterul produselor clasificate în alta parte, de exemplu 30.03, 30.04 până la 33.07, 34.03).

Pentru poziția 1511, notele explicative la Sistemul armonizat prevăd următoarele:

“Uleiul de palmier este o grăsime vegetală obținută din pulpa fructelor diferitelor

palmieri de ulei. El provine de la palmierul de ulei african (Elaeis quineensis) care este originar din Africa tropicala, dar creste si in America Centrala, Malaesia si Indonezia. Printre ceilalti palmieri de ulei se includ de asemenea palmierii din genul Elaeis melanococca si diferitele specii de palmier din genul Acrocomia, mai ales palmierul paraguaian (coco mbocaya) originar din America de Sud. Uleiul acesta este obtinut prin extractie sau presare si culoarea lui difera in functie de starea sa si daca a fost rafinat.(...)

Uleiul de palmier este utilizat la fabricarea sapunului, a lumanarilor, a preparatelor cosmetice sau de toaleta, ca lubrifiant, pentru bai de cositorire la cald, pentru fabricarea acidului palmitic etc. Uleiul de palmier rafinat este utilizat in alimentatie ca grasime pentru gatit si la fabricarea margarinei.

Pentru pozitia tarifara 1517, Notele explicative la Sistemul armonizat prevad urmatoarele:

„Margarină; amestecuri sau preparate alimentare din grăsimi sau din uleiuri de origine animală sau vegetală sau din fractiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri de la prezentul capitol, altele decât grăsimile si uleiurile alimentare si fractiunile acestora de la pozitia 1516.

In general sunt amestecuri sau preparate lichide sau solide:

ale diferitelor grasimi si uleiuri animale sau ale fractiunilor lor;

ale diferitelor grasimi sau uleiuri vegetale sau ale fractiunilor lor; sau

ale grasimilor sau uleiurilor animale si vegetale sau ale fractiunilor lor, deopotriva;

Produsele acestei pozitii ale caror grasimi si uleiuri pot fi hidrogenate in prealabil, pot fi emulsionate (de exemplu cu lapte smantanit) si framantate sau tratate prin texturare (modificarea texturii sau a structurii cristaline) sau li se pot adauga cantitati mici de lecitina, de amidon, de coloranti organici, de substante aromatice, de vitaminare, de unt sau de alte grasimi din lapte (tinand cont de limitarile prevazute in Nota 1c) a Capitolului.

*De asemenea, pozitia cuprinde **preparatele** alimentare obtinute dintr-o singura grasime (sau fractiunile acesteia) sau ulei (sau fractiunile acestui) **hidrogenate sau nu, care au fost tratate prin emulsione, malaxare, texturare etc;***

Principalele produse ale acestei pozitii sunt:

*A) Margarina (alta decat margarina lichida) care este o substanta pastoasa in general galbuie obtinuta dintr-o grasime sau un ulei de origine vegetala sau animala sau dintr-un amestec al acestora. Este o emulsie de tip apa in ulei care a suferit in general o **preparare** care o face sa semene cu untul ca aspect, consistenta, culoare etc.*

*B) Amestecuri sau preparate alimentare de grasimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fractiuni ale diferitelor grasimi sau uleiuri din acest Capitol, altele decat grăsimile si uleiurile alimentare si fractiunile lor de la pozitia 15.16, cum sunt untura-imitatie (denumita in unele tari, inlocuitor de untura sau slanina compand), margarina lichida ca si produsele denumite **shortenings** (obtinute cu ajutorul uleiurilor sau grasimilor tratate prin texturare).*

Pozitia mai cuprinde amestecurile sau preparatele alimentare de grasimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fractiuni ale diferitelor grasimi sau uleiuri din acest Capitol intre ele, de tipul celor utilizate ca preparate pentru demulare.”

Spetei ii sunt aplicabile si urmatoarele prevederi:

Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar:

„Art. 4 - (17) „Declarație vamală” reprezintă documentul în care o persoană indică în forma și modalitatea prevăzută, dorința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal. ”

(18) „Declarant” reprezintă persoana care întocmește declarația vamală în nume propriu sau persoana în numele căreia se face o declarație vamală. ”

„Art. 5 - (1) În condițiile prevăzute la art. 64 alin. (2) și sub rezerva dispozițiilor adoptate în cadrul art. 243 alin. (2) lit. (b), orice persoană își poate desemna un reprezentant

în relația sa cu autoritățile vamale, pentru a întocmi actele și a îndeplini formalitățile prevăzute în reglementările vamale.”

(2) “O astfel de reprezentare poate fi:

- directă, caz în care reprezentantul acționează în numele și pe seama unei alte persoane sau

- indirectă, caz în care reprezentantul acționează în nume propriu, dar pe seama unei alte persoane.”

„**Art.68** - Pentru verificarea declarațiilor pe care le-au acceptat, autoritățile vamale pot:

(a) efectua un control al documentelor care fac obiectul declarației și al documentelor de însoțire. Autoritățile vamale pot solicita declarantului să prezinte și alte documente în scopul verificării acurateței datelor de referință din declarație;

(b) examina mărfurile și preleva mostre pentru analize sau pentru verificări detaliate.”

„**Art. 78** - 1. Autoritățile vamale, din oficiu sau la cererea declarantului, pot modifica declarația după acordarea liberului de vamă pentru mărfuri.

2. Autoritățile vamale, după acordarea liberului de vamă și **pentru a se convinge de acuratețea datelor cuprinse în declarație**, pot controla documentele comerciale și datele referitoare la operațiunile de import sau export, cu privire la mărfurile în cauză sau la operațiunile comerciale ulterioare în legătură cu aceste mărfuri. Asemenea controale pot fi efectuate la sediul declarantului, al oricărei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional de operațiunile menționate sau al oricărei alte persoane aflată în posesia documentului și a datelor menționate în scopuri comerciale. Aceste autorități pot verifica, de asemenea, mărfurile, când este încă posibil ca ele să fie prezentate.

3. **Atunci când revizuirea unei declarații sau un control ulterior indică faptul că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații incomplete sau incorecte, autoritățile vamale, în conformitate cu dispozițiile prevăzute, trebuie să ia măsurile necesare pentru reglementarea situației, ținând seama de orice informație nouă de care dispun.”**

Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 al Comisiei privind dispoziții de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/92 a Consiliului de stabilire a Codului vamal Comunitar care prevede:

„Art. 199 - Fără a se aduce atingere eventualei aplicări a dispozițiilor penale, depunerea la biroul vamal a unei declarații semnate de către declarant sau reprezentantul acestuia îl obligă pe acesta ca, în conformitate cu dispozițiile în vigoare, să răspundă de:

- corectitudinea informațiilor înscrise în declarație,

- autenticitatea documentelor anexate și de

- respectarea tuturor obligațiilor ce decurg din plasarea respectivelor mărfuri sub regimul avut în vedere.”

Ordinul nr. 7.521 din 10 iulie 2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior:

„Art. 36- Birourile vamale vor desfășura activități de control vamal ulterior în următoarele situații:

a) controalele vamale ulterioare prevăzute în cazul utilizării procedurilor simplificate de vamuire pentru prezentarea și declararea mărfurilor;

b) controlul vamal ulterior al declarațiilor vamale pentru care s-a acordat liber de vama fără efectuarea controlului vamal documentar și fizic;

c) reverificarea declarațiilor depuse la biroul vamal, pentru care se apreciază ca dispozițiile legale au fost aplicate pe baza unor informații inexacte sau incomplete;

d) orice alte acțiuni necesare îndeplinirii atribuțiilor stabilite prin reglementările vamale sau regulamentul de organizare și funcționare;

e) alte acțiuni stabilite prin programele de activitate.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Sustinerile societatii sunt neintemeiate pentru motivele ce succed:

1. In ceea ce priveste afirmatiile contestatarei referitoare la aprecieri cu privire la: obligatia autoritatii vamale de a informa corect si complet un solicitant – pag. 6 -, sau ca, desi afirma pe de o parte ca *organul de control concluzioneaza in mod elaborat* – pag. 12 -, pe de alta parte dimpotriva *constatarile si interpretarile sunt insa rezultatul superficialitatii examinarii cazului* – pag. 8, la faptul ca unele aprecieri (petenta le apreciaza ca fiind „acuzatii” ale organului de control) nu ar trebui sa existe – pag. 13 -, urmatoarele:

Potrivit mentiunilor postate pe site –ul https://e-justice.europa.eu/content_eu_case_law-12-ro.do „În timp ce dreptul Uniunii Europene (UE) trebuie să fie aplicat de către orice instanță a statelor membre (fie ea națională, regională sau locală), Curtea Europeană de Justiție asigură interpretarea și aplicarea dreptului UE în mod corect și uniform în toate statele membre. Prin urmare, jurisprudența UE este dezvoltată, în principal, de Curtea Europeană de Justiție.”

Potrivit mentiunilor postate pe acest site:

- jurisprudenta dezvoltată de Curtea Europeană de Justiție **este izvor de drept**,
- Dreptul UE se caracterizează prin faptul **că este direct aplicabil în toate statele membre ale UE** („efect direct”) și că legile statelor membre ale UE pot fi declarate inaplicabile în cazul în care intră în conflict cu dreptul UE („supremația” acestuia din urmă).

Avand in vedere faptul ca instrumentul de lucru al autoritatii vamale, prin specificitatea activitatii, il constituie cu precadere, legislatia comunitara si tratatele la care Uniunea Europeana este parte, este important, in luarea deciziilor, sa se acorde o deosebita importanta aplicarii uniforme a dreptului comunitar, in scopul apararii intereselor Uninunii, pe de o parte si fara incalcarea drepturilor operatorilor economici, pe de alta parte, fiind evitate astfel eventuale practici abuzive sau preferentiale.

Astfel, avand in vedere complexitatea problemei, pentru evidentierea in ansamblu, cu detalierea particularitatilor cazului specific SC x SRL, cat si pentru aprecierea tuturor imprejurarilor speciale ale spetei, despre o problemă de drept care poate fi supusă, ca atare, controlului, toate constatările cuprinse in actul de control contestat, nu reprezinta aprecieri personale (care, asa cum sustine contestatara nu isi au locul intr-un act administrativ) ci reflecta normele de drept comunitare, inclusiv jurisprudenta Curtii Europene de Justitie cu privire la responsabilitatea ce îi revenea acesteia in calitate de titular de regim vamal, în conformitate cu articolul 199 din Regulamentul vamal comunitar nr. 2454/1993, de declarare in mod corect a elementelor inscrise in declaratiile vamale.

Se impune făcută precizarea potrivit căreia BV Constanta Sud nu a pus în discuție buna credință a contestatarei, ci s-a limitat în considerarea, raportat la gradul de complexitate în stabilirea de catre autoritatea vamala, cu maxima exactitate a tipului de produs importat de catre acesta, a faptului ca, un operator diligent, ar fi trebuit să evite eroarea în declarațiile depuse, și să furnizeze din proprie voință **toate informațiile** necesare pentru stabilirea codului tarifar, pe care le cunoștea sau ar fi trebuit să le cunoască.

Deasemenea, **se retine faptul ca**, de la momentul respingerii celor doua declaratii vamale de import, **din data de 17.06.2015** depuse pentru produsul SHORTENING PALM OIL, SC x SRL declara pentru import produsul **ulei de palmier nehidrogenat, nefractionat RBD PALM OIL**, la codul **NC 15119099** (cod corespunzator uleiului de palmier simplu rafinat **RBD** si fractiunea acestuia **oleina**). Documentele prezentate la punerea in libera circulatie acest produs nu mai contin sintagma „shortening”, iar in procesul tehnologic de obtinere a produsului nu mai apare evidentiata etapa texturarii, **desi** modalitatea de prezentare (culoarea, consistenta, modaliatea de ambalare fiind aproximativ aceeasi cu cea a produsului importat de-a lungul timpului si declarat SHORTENING PALM OIL), aspecte care, **in aprecierea declarantului ca fiind de buna credinta si furnizand toate informatiile cunoscute si detinute,**

determina acceptarea de catre autoritatea vamala a declararii acestui produs la codul NC 15119099 – cu taxa vamala 9% (asa cum de altfel ar fi dorit petenta inca din 2014), clasificarea fiind acceptata in baza informatiilor si documentelor furnizate de petent in calitate de declarant, potrivit prevederilor art. 199 din Regulamentul 2454/1993.

Trebuie remarcat faptul ca SC x SRL nu indica cu precizie un articol de lege dintr-un act normativ sau argumente juridice care sa sustina in mod concret cererea de anulare a Deciziei, ci doar interpreteaza speculativ Notele explicative, punand accent pe lipsa de identitate a produsului shortening importat raportat la cel prevazut in Note, precum si pe lipsa puterii de lege a acestora, aspecte care vor fi detaliate mai jos.

2. Referitor la sustinerile contestatarei cu privire la excesul de putere publica manifestat prin incalcarea dreptului la ascultare, precum si cu privire la afectarea acesteia din punct de vedere al dreptului concurentei, se retin urmatoarele:

Reverificarea declarațiilor vamale al căror titular este SC x SRL a fost inițiată în conformitate cu prevederile art. 78 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar și al Ordinului A.N.A.F. Nr. 7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, pornind de la noile informatii transmise de petenta cu adresa nr. 108/19.10.2015 si care **nu au fost prezentate** la momentul efectuării formalităților vamale .

În conformitate cu aceste prevederi, pentru finalizarea activității de verificare s-a considerat necesar să se obțină și alte informații sau lămuriri cu privire la operațiunile de import care fac obiectul prezentei contestații.

Cu privire la susținerea contestarei că, sub aspect procedural a fost încălcat dreptul de a fi ascultat, prevăzut și reglementat de art. 9 din Codul de procedură fiscală, se reține că aceste prevederi au fost respectate în cauza supusă soluționării, având în vedere urmatoarele:

În acest sens, tocmai pentru a fi evitate constatari care ar putea fi considerate subiective, superficiale și care să determine o examinare lipsită de comprehensivitate (cum sustine contestatara) au fost solicitate cu adresa BVF Cța Sud nr. **x/13.08.2015**, informații suplimentare din care să reiasă toate procedeele utilizate la obținerea mărfurilor care au fost importate în perioada ianuarie 2015 – iunie 2015 (procesele tehnologice și orice alte documente emise de producătorul mărfurilor) din care să reiasă în mod expres dacă mărfurile au fost tratate sau nu prin emulsionare, malaxare, texturare etc.

Detalierea, „laborioasa” în opinia contestatarei, a modalității furnizării documentelor solicitate a fost detaliată la pag. 6-7 din procesul verbal de control, modalitate care, potrivit precizării de la pag. 8 din contestație, este descrisă pe scurt ca fiind un raspuns pozitiv; în fapt, a fost nevoie de o reiterare a solicitării, SC x SRL furnizând documentele pentru produsul **shortening** abia la cea de a doua solicitare, inițial fiind transmis procesul tehnologic pentru alt produs, respectiv pentru uleiul de palmier RBD – adică **uleiul de palmier simplu rafinat**, fapt ce evaluează :

- insistența autorității vamale în luarea măsurilor necesare pentru evitarea aplicării incorecte a legislației vamale incidente în cazul operatorului SC x SRL;
- precum și atitudinea constantă a contestatarei în materie de furnizare a informațiilor și documentelor detinute.

Potrivit prevederilor articolului 59 alineatul (1) din Codul vamal, dreptul vamal al Uniunii consacră principiul potrivit căruia toate mărfurile destinate plasării sub un regim vamal fac obiectul unei declarații pentru regimul vamal respectiv. Astfel, stabilirea elementelor necesare pentru aplicarea reglementării vamale mărfurilor este efectuată nu pe baza constatărilor autorităților vamale, ci pe baza informațiilor furnizate de declarant, în conformitate cu prevederile art. 199 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993.

Deasemenea, autoritatea vamala nu a omis să solicite „documente și explicații suplimentare referitor la natura procesului de texturare” așa cum sustine contestatara,

intrucat Notele explicative nu conditioneaza o corecta clasificare de natura procesului de texturare a uleiului de palmier sau a fractiunilor acestuia, **prezenta acestei etape in cadrul procesului tehnologic de obtinere a produsului denumit shortening fiind considerata suficienta.**

In acest sens, trebuie luat in considerare faptul ca, in Notele explicative corespunzatoare pozitiei 1517, se impune **indeplinirea unei singure conditii**, dintre cele enumerate, in ceea ce priveste modalitatea de obtinere a produsului shortening, si anume: **cu ajutorul uleiurilor sau grasimilor tratate prin texturare.**

Potrivit principiului de drept „unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie sa distingem”, in mod corect autoritatea vamala nu a intreprins masuri pentru continuarea investigatiilor, documentele furnizate constituind **probe relevante** pentru a se concluziona in mod obiectiv faptul ca produsul – ulei de palmier shortening importat de SC x SRL se clasifica la codul NC 1517909990.

În ceea ce privește susținerea contestatarei cu privire la faptul ca o mare parte din constatările si interpretările organului de control consemnate in procesul verbal de control reprezinta o manifestare a excesului de putere publica, a carei definitie este citata in contestatie, in nota de subsol de la pag. 8 – art. 2 lit. n) din Legea nr. 554/2004 – **subliniem faptul ca, tocmai in virtutea acestei reglementari**, autoritatea vamala a facut demersuri in limitele competentei sale si pentru a evita luarea unor masuri abuzive, care sa incalce drepturile contribuabilului, asa cum s-a retinut mai sus.

Afirmatia contestatarei referitoare la faptul că este afectata din punct de vedere al dreptului concurentei, nu poate fi retinuta, din următoarele considerente:

Au fost reverificate nu numai declaratiile vamale de import de ulei de palmier derulate din 2012 prin BV Constanta de catre contestatara, ci si cele care au fost depuse de toti operatorii economici importatori de astfel de marfuri, fiind intocmite decizii pentru regularizarea situatiei si in sarcina acelora care au importat produsul in aceleasi conditii ca si SC x SRL.

In ceea ce priveste afirmatia potrivit careia in Polonia, acelasi **produs, identic** cu cel importat in Romania de SC x SRL este clasificat la alt cod tarifar, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, intrucat nu a fost probat un detaliu extrem de important si determinant, anume, daca produsul importat in Polonia a fost supus unui procedeu de texturare, **aspect care i-ar fi putut da caracterul de produs identic.**

In documentele anexate in sustinere, respectiv Decizia autoritatii vamale din Polonia si Raportul de test emis de Laboratorul autoritatii vamale din Polonia, nu se mentioneaza sintagma shortening, (denumirea comerciala fiind generica, respectiv **ulei de palmier**) si nici etapele procesului tehnologic, respectiv daca produsul in cauza a fost supus sau nu unei operatiuni de texturare.

Opinia Laboratorului autoritatii vamale din Polonia pentru mostra reprezentand **ulei de palmier**, a fost aceea ca **“mostra in cauza a fost supusa procesului de rafinare”**, clasificarea mostrei fiind la codul TARIC 1511 90 99. Cu privire la aceste aspect, dorim sa atragem atentia asupra faptului ca, si in opinia noastra, **uleiul de palmier RBD** (abrevierea RBD venind din limba engleza, insemnand rafinat, albit si deodorizat) care este **doar simplu rafinat**, se clasifica la codul NC 1511 90 99, in logica textului Notelor explicative corespunzatoare pozitiei 1517, respectiv penultimul paragraf prima teza: **“Grăsimile și uleiurile simple care au fost simplu rafinate (n.n.: nesupuse nici unei alte etape tehnologice de obtinere), se clasifică la pozițiile lor respective, chiar dacă sunt condiționate pentru vânzarea cu amănuntul”**.

Mai mult, nu se poate reține afirmatia contestatarei de la pag. 10, cu privire la prejudicierea acesteia in mod direct, masura de constrangere fiscala avand consecinte pe plan concurential, deoarece, la pagina 30 din contestatie, insasi societatea recunoaste faptul ca „a aplicat un cod tarifar unitar pentru acelasi produs pentru toata perioada vizata de control

si nu numai – cod tarifar aplicat, din informatiile pe care le avem, de toti importatorii de ulei de palmier”, aspect care nu il situeaza intr-o situatie dezavantajoasa fata de ceilalti operatori economici din Romania.

3. Referitor la sustinerea cu privire la nelegalitatea notelor explicative, acestea neavand putere de lege in Romania, se impun a fi facute urmatoarele precizari:

In drept, incadrarea marfurilor in Tariful vamal de import al Romaniei se face conform Regulilor generale pentru interpretarea Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor, prezentate in anexa la Legea nr.98/1996 pentru aderarea Romaniei la Conventia Internationala privind Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor si in concordanta cu Notele explicative ale sistemului armonizat, asa cum se precizeaza la art. 20 alin. (6) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, in vigoare in perioada derularii importurilor.

Deasemenea se retine ca prin Regulamentul (CEE) nr. 2658/1987 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, **s-a instituit o nomenclatura combinata (NC), intemeiata pe Sistemul armonizat** de denumire si codificare a marfurilor (SA) instituit prin Conventia internationala incheiata la Bruxelles la 14 iunie 1983, **care reia pozitile si subpozitiile de sase cifre din SA**, fiindu-i **specifice numai a saptea si a opta cifra**, care formeaza subdiviziuni, precum si un tarif integrat al Comunitatii denumit TARIC, bazat pe nomenclatura combinata (care contine maximum 10 cifre). Facem mentiunea ca pentru fiecare an calendaristic, este adoptat un regulament care inlocuieste anexa la Regulamentul (CEE) nr. 2658/1987.

Notele explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor **sunt elaborate de Comitetul Sistemului armonizat si aprobate de Consiliul de Cooperare Vamala** in temeiul art. 7 alin. 1 lit. b) si al art. 8 din Conventia internationala privind Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor, incheiata la Bruxelles la 14 iunie 1983, **ratificata** prin Legea nr. 98/1996, aspect cu care este de acord si contestatara – pag. 23.

La finalul Conventiei se face urmatoare precizare: „*Incheiata la Bruxelles, la 14 iunie 1983, in limbile franceza si engleza, ambele texte avand aceeasi valoare, intr-un singur exemplar original ce se depune la secretarul general al Consiliului, care va transmite copii certificate pentru conformitate tuturor statelor si uniunilor vamale sau economice mentionate la art. 11.”*

Potrivit datelor publicate pe pagina web <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview/position-of-contracting-parties-to-the-hs-and-non-contracting-party-administrations.aspx> a Organizatiei Mondiale a Vamilor, dintre cele cele **153 de tari** contractante la Conventia internationala privind Sistemul armonizat, fac parte si: **Romania**, care este parte contractanta **din 05.12.1996**, **Malaiezia din 15.12.1987**, iar **Uniunea Europeana din 22.09.1987**.

Notele Explicative ale Sistemului Armonizat sunt publicate in engleza si franceza, cele doua limbi oficiale ale Organizatiei Mondiale a Vamilor. Ele sunt tinute la zi pe masura modificarilor aduse, prin tiparirea si inlocuirea foilor modificate.

Modificarile aduse Notelor explicative la Sistemul Armonizat si Culegerii de avize de clasificare aprobate de Comitetul Sistemului Armonizat al Organizatiei Mondiale a Vamilor, pot fi vizualizate pe site oficial al Organizatiei Mondiale a Vamilor, accesand link-ul: http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs_classification-decisions/hs_previous_session_list.aspx.

Implementarea in Romania a Notelor explicative la Sistemul Armonizat, dupa aderarea acesteia la Conventie, a fost realizata prin Decizia directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr. 16/2000 publicata in Monitorul Oficial nr. 12/14.01.2000, care este o decizie a autorității române competente **pentru asigurarea clasificarii corecte a marfurilor in Tariful vamal de import al Romaniei**. In acest sens au fost publicate in Monitorul Oficial nr. 12

bis/14.01.2000 versiunea in limba romana a textului oficial al Notelor explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor (Sistemul Armonizat), **editia a II-a (1996)**, inclusiv textul Notelor Explicative ale subpozitiilor, respectându-se astfel prevederile art. 3 din Legea 98/1996 pentru aderarea României la Conventia internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, inclusiv la anexa acesteia, încheiată la Bruxelles la 14 iunie 1983.

Cu Decizia directorului general al Direcției Generale a Vamilor nr. **1783 din 09.12.2002**, publicata in Monitorul Oficial nr. 75 din 05.02.2003, a fost aprobata publicarea versiunii in limba romana a Notelor Explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor, **editia a III-a (2002)**, care constituie Anexa la decizie, publicate in Monitorul Oficial 75 bis/05.02.2003.

Potrivit art. 3 din Legea 98/1996:

“Fiecare parte contractantă se angajează, cu exceptia aplicarii prevederilor subparagrafului c) al prezentului paragraf, ca de la data la care prezenta conventie intră în vigoare, în ceea ce o privește, nomenclaturile sale tarifare și statistice să fie conforme cu Sistemul Armonizat. Acestea se angajează, prin urmare ca la elaborarea nomenclaturilor sale tarifare si statistice:

- să folosească toate pozițiile și subpozițiile Sistemului armonizat, fără completări sau modificări, precum și codurile numerice aferente;
- să aplice regulile generale pentru interpretarea sistemului armonizat, precum și toate notele privind secțiunile, capitolele și subpozițiile și să nu modifice domeniul de aplicare a acestor secțiuni, capitole, poziii sau subpozitii ale Sistemului armonizat;

- să respecte ordinea de numerotare a Sistemului armonizat.

Conform Tratatului de aderare a Romaniei si a Bulgariei la Uniunea Europeana (Anexa 5, punctul 4 – Uniune Vamala din Protocolul de aderare), Romania aplica, incepand cu data aderarii, in domeniul vamal Regulamentul Consiliului (CEE) nr. 2913/1992 privind instituirea Codului Vamal al Romaniei si Regulamentul Comisiei (CEE) nr. 2454/1993 de stabilire a unor dispozitii de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/1992.

Asa cum am aratat mai sus, Romania este parte contractanta la Sistemul Armonizat inainte de aderarea la Uniunea Europeana in 2007, alaturi de Bulgaria.

Atat Romania, cat si Uniunea Europeana au aderat la Conventia internationala privind Sistemul armonizat, fiecare parte contractanta fiind in posesia aceluiasi text oficial al Notelor explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor.

In ceea ce priveste Notele explicative ale Nomenclurii combinate a Uniunii Europene, versiunile in vigoare in perioada efectuării importurilor, sunt cele publicate in Jurnalul Oficial seria C 137/2011 si C 076/2015 - Publicate în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. **2658/87** al Consiliului din 23 iulie 1987 **privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun.**

In prefata Notelor explicative ale Nomenclurii combinate publicate in Jurnalul Oficial seria C 76/2015 este prevazuta „**Prefata**” cu urmatorul continut al textului:

„Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (1) stabilește o nomenclatură denumită „Nomenclatură combinată” (NC) bazată pe Conventia internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor (2), denumit „Sistem armonizat” (SA).

Sistemul armonizat este completat de propriile note explicative (NESA). Aceste note explicative și aducerile la zi ale acestora, în limbile engleză și franceză, sunt publicate de către:

ORGANIZATIA MONDIALĂ A VĂMILOR (OMV) Consiliul de Cooperare Vamală (CCV) 30, rue du Marché B-1210 Bruxelles

În temeiul articolului 9 alineatul (1) litera (a) a doua liniuță din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87, Comisia adoptă notele explicative ale Nomenclurii combinate (NENC) după analizarea acestora de către secția Nomenclurii tarifare și statistice a Comitetului Codului vamal.

Cu toate că NENC pot face trimitere la NESA, ele nu le substituie pe acestea din urmă, ci trebuie considerate ca fiind complementare și consultate împreună.[...]

In consecinta, aprecierea contestatareii că „aceste Note explicative NU au putere de lege in Romania, nefiind publicate in Monitorul Oficial al Romaniei si, din cunostintele noastre, nici in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene” – pag. 26 – si nici aceea ca “organul vamal nu putea aplica, cu putere de lege si cu forta juridica egala cu cea a Notelor Comisiei Europene, aceste Note explicative ale Organizatiei Mondiale a Vamilor” nu poate fi retinuta deoarece, asa cum am argumentat si anterior, potrivit prevederilor Convenției de la Bruxelles din 1983 la care România a aderat în anul 1996:

- prin Sistem armonizat de denumire și codificare a mărfurilor se înțelege nomenclatura care cuprinde pozițiile și subpozițiile și codurile numerice aferente, **notele de sectiuni, capitole și subpozitii, precum și regulile generale de interpretare a Sistemului armonizat;**

- **principiile (regulile generale) în baza cărora mărfurile se încadrează în Nomenclatura pentru clasificarea mărfurilor în tarifele vamale sunt cele prevăzute în anexa la Legea 98/1996;**

- potrivit art. 9 din Legea 98/1996, „Nivelul drepturilor vamale” – „**Părțile contractante nu își asumă, prin prezenta conventie nici o obligație în ceea ce privește nivelul drepturilor vamale.**”

- conform regulilor generale pentru interpretarea sistemului armonizat, **practic, încadrarea mărfurilor în Nomenclatura pentru clasificarea mărfurilor în tarifele vamale, se face conform caracteristicilor esențiale ale acestora, fără a fi luate în considerare alte criterii (ex. destinatia ulterioară, nivelul obligatiilor fiscale etc.)**

In plus, potrivit Rezolutiei din 05 iulie 1989 a Organizatiei Mondiale a Vamilor publicata pe pagina web <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/~media/62B3BF7849D746888F1A5443383DE8D9.ashx>, exportatorii din toate țările în care se aplică sistemul armonizat au fost invitati sa insereze in facturile comerciale codul numeric pentru clasificarea marfurilor in Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor, din urmatoarele considerente:

- aplicarea de către un număr foarte mare de țări a "Sistemului armonizat (HS)", precum și creșterea considerabilă a comerțului internațional, cere ca să fie luate toate măsurile necesare pentru a se asigura că realizarea clasificării mărfurilor în Sistemul armonizat este uniformă și ușor de realizat;

- luând in considerare faptul că **Sistemul armonizat este destinat a fi incorporat în descrierea produsului comercial** și a sistemelor de codificare, în cea mai mare măsură posibilă;

- o referință în factura la numărul de cod SA al bunurilor exportate ar trebui să ajute pentru a face mai ușoară și mai uniformă clasificarea.

A fost subliniat faptul că, introducerea acestui număr este opțională și pur și simplu oferă informații pentru toate părțile în cauză și, în special, nu modifică responsabilitățile declarantului din țara de import.

In solutionarea prezentei cauze **precizarile de mai sus au relevanta**, avand in vedere faptul ca, in unele facturi comerciale externe, anexate la declaratiile vamale de

import din Anexa 1 la Procesul verbal de control nr. x/27.11.2015, exista inscrisa mentiunea „HS 151790”.

4. Inainte de argumentarea modalitatii de clasificare a produsului SHORTENING PALM OIL se impun a fi facute anumite precizari legate de produsul SHORTENING si existenta de BTI emise de autoritati competente ale altor state membre pentru acest produs

a) Cu privire la produsul SHORTENING PALM OIL

Pe pagina web http://www.moigroup.com/en/products_Bakery_Shortening.html, sunt detaliate produsele tip SHORTENING utilizate in patiserie, fiind precizate si proprietatile acestuia, respectiv **ajută la scurtarea aluatului și fragezeste produsele de panificație**.

In primul rand, trebuie subliniat faptul că uleiul de palmier si fractiunile acestuia, susceptibile a fi clasificate la doua subpozitii, respectiv 1511 sau 1517, sunt compuse din ulei de palmier, chiar si 100%, cum de altfel este si in cazul de fata, producatorul confirmand faptul ca **“shorteningul poate fi produs din tipuri diferite de uleiuri si grasimi animale sau vegetale, de exemplu 100% ulei de palmier, 100% ulei de boabe de soia, sau din amestecarea diferitelor tipuri de uleiuri sau grasimi vegetale.”**, confirmare redactata de petenta la pagina 14 din contestatie. Aspect care vine in contradictie cu afirmatia petentei de la pagina 20 din contestatie, potrivit careia, **chiar daca prin absurd produsul SHORTENING ar fi un preparat alimentar acesta ar fi trebuit incadrat tot la pozitia tarifara 1511 si nu la pozitia 1517, deoarece materia care ii confera caracterul esential este uleiul de palmier (99,99%)**.

Se impune a fi facuta precizarea cu privire la faptul ca ceea ce confera caracterul esential produsului declarat ulei de palmier RBD - SHORTENING PALM OIL - este texturarea, si nu faptul ca produsul este obtinut din 99,99% ulei de palmier.

Cu toate acestea, împrejurarea că materia prima care compune preparatul alimentar în cauză în acțiunea principală, este **ulei de palmier 99,99%**, fiind vizate pozițiile 1511 și 1517 din NC, **nu se opune clasificării lor la poziția 1517**, în măsura în care, astfel cum s-a subliniat mai sus, supunerea acestui ulei de palmier operatiunii de texturare, determină atât caracteristicile cât și proprietățile obiective ale produsului astfel obtinut si denumit **SHORTENING**. **Ori, poziția 1511 nu permite luarea în considerare a acestei caracteristici – texturarea - a produsului.**

Mai mult, potrivit rezolutiei din 05 iulie 1989 a Organizatiei Mondiale a Vamilor, se ia considerare faptul că **Sistemul armonizat este destinat a fi încorporat în descrierea produsului comercial** și a sistemelor de codificare, în cea mai mare măsură posibilă.

Contrar unui rationament logic, ignorand definitia data de Notele explicative produsului de tip SHORTENING, contestatarul sustine faptul ca, produsul importat are doar denumirea comerciala de SHORTENING, in fapt fiind RBD ulei de palmier:

- *specificatiile privind compozitia, denota ca RBD ulei de palmier nu este un ingredient al shorteningului **ci ESTE shortening*** - pag. 18,

- *deci SHORTENING este unul si acelasi lucru cu ulei de palmier RBD (DIN ENGLEZA „refined, bleached and deodorized”) – pag. 26.*

In cuprinsul Procesul verbal de control nr. x/27.11.2015 a fost detaliate modalitatea de obtinere a produsului denumit shortening – pag. 7, fiind invocata literatura de specialitate, aspect cu care petenta este in dezacord total, considerand ca *organul de control avea obligatia sa se asigure ca ceea ce constata are la baza probe, nu literatura de specialitate* – pag. 13.

Desi era **suficienta** mentionarea in actul de control doar a existentei etapei de texturare in cadrul procesului tehnologic de obtinere a produsului importat SHORTENING PALM OIL – **ca proba intemeiata** furnizata chiar de contestatarul cu **adresa nr. x/19.10.2015**, organul de control **a considerat oportun a fi făcute anumite precizări, potrivit literaturii de specialitate**, pentru a scoate in evidenta faptul **ca uleiul de palmier simplu rafinat, supus unei interventii fizice intr-un mediu controlat, iese de sub incidenta pozitiei 1511, neimpunandu-se**

prelevarea de probe pentru o determinare corectă și obiectivă a codului tarifar a produsului.

În consecință, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmatia petentei ca "organul vamal era ținut să determine încadrarea într-un cod tarifar sau în altul doar pe baza analizei modificării chimice a produsului, și nu pe baza denumirii comerciale a acestuia." – pag. 29 – cu atât mai mult cu cât, legislația vamală prevede dreptul și nu obligația autorității vamale de prelevare a probelor. După cum s-a arătat, încadrarea s-a efectuat nu pe baza denumirii, ci a caracteristicilor și a modului de obținere.

Astfel, considerăm oportun să precizăm faptul că, pe pagina web <http://www.palmoilworld.org/>, site gestionat de autoritatea guvernamentală Palm Oil World din Malaiezia, sunt redate succint etapele obținerii uleiului de palmier RBD, fiind prezentate caracteristicile și parametrii uleiului de palmier și fracțiunilor acestuia. Tot aici, http://www.palmoilworld.org/PDFs/FOOD/10_TT-437_Food.pdf, este prezentată și modalitatea de obținere a produsului shortening.

Trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă faptul că, în interesul securității juridice și al facilitării controalelor, criteriul decisiv pentru clasificarea tarifară a mărfurilor trebuie să aibă în vedere, în general, **caracteristicile și proprietățile obiective ale acestora**, astfel cum sunt definite de textul poziției din NC și de notele de secțiuni sau de capitole – a se vedea în special Hotărârea din 18 iunie 2009, Kloosterboer Services, C-173/08, punctul 24.

În vederea clasificării la poziția corespunzătoare, destinația produsului (asa cum am arătat mai sus, de ex. utilizarea în patiserie) poate constitui un criteriu obiectiv de clasificare, în măsura în care este inerentă respectivului produs, caracterul inerent trebuind să poată fi apreciat în funcție de caracteristicile și proprietăților obiective ale acestuia – punctul 25 din cauza antementionată.

b) Cu privire la ITO

b1) Obținerea de ITO (Informație Tarifară Obligatorie), așa cum precizează și contestatara la pag. 30 din contestație *nu este o obligație a agenților economici, ci o posibilitate*, un drept ținem să subliniem, reglementată în Titlul II art. 5-14 din Regulamentul 2454/1993, drept de care, un operator economic se poate prevala sau nu, cu consecințele care decurg din exercitarea prerogativelor acestui drept, fiind citată în acest sens Cauza C-138/2010 în Procesul verbal de control.

În Procesul verbal respectiv, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție este detaliat acest aspect, drept pentru care nu considerăm oportună reluarea argumentației.

b2) În ceea ce privește precizările petentei înscrise la pag. 30 din contestație, referitor la imposibilitatea autorității vamale de invocare a certificatelor ITO, precizăm următoarele:

Așa cum corect a arătat și contestatara, potrivit dispoziției art. 10 alin. 1 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993, informațiile tarifare obligatorii se pot invoca numai de către titular.

Principalul avantaj pentru titularul unei informații tarifare obligatorii este confirmarea din punct de vedere juridic în ceea ce privește clasificarea tarifară, aceasta fiind un element important pe baza căruia se stabilesc drepturile vamale de import sau de export datorate, taxele de restituții la export, precum și aplicarea altor dispoziții juridice conexe (de exemplu, certificate de import sau de export).

Toate informațiile tarifare obligatorii aflate în baza de date a Comisiei Europene **pot fi consultate** pe pagina web a DG TAXUD, la adresa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/ehticau_ro.htm. Aceste informații, care sunt la vedere, au un rol consultativ și orientativ pentru toți cititorii, cu privire la rațiunile/rationamentele avute în vedere de specialiști în nomenclatura combinată referitor la încadrarea tarifară a marfurilor cu caracteristici identice/similare.

5. Cu privire la aplicarea regulilor generale pentru interpretarea Sistemului

armonizat si clasificarea corecta a produsului SHORTENING PALM OIL la pozitia 1517

Incadrarea marfurilor in Nomenclatura combinata (NC) se face conform Regulilor generale pentru interpretarea Nomenclaturii combinate (NC), **care nu substituie notele explicative la Sistemul armonizat (SA), ci sunt complementare si trebuie consultate impreuna**, fiind prezentate in Partea I titlul I din Anexa I la Regulamentele 1006/2011, 927/2012, 1001/2013 si 1101/2014 care modifica Anexa I la Regulamentul CEE nr. 2658/1987.

Potrivit Regulilor generale pentru interpretarea sistemului armonizat din Anexa nr. 1 la Legea nr. 98/1996 pentru aderarea Romaniei la Conventia Internationala privind Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor (RGI):

" Incadrarea marfurilor in Nomenclatura pentru clasificarea marfurilor in tarifele vamale se face conform urmatoarelor principii :

1. Enuntul titlurilor sectiunilor, capitolelor sau subcapitolelor **este considerat ca avand numai o valoare indicativa, incadrarea marfii considerandu-se legal determinata atunci cand este in concordanta cu textul pozitilor si al notelor de sectiuni si de capitole si atunci cand nu sunt contrare termenilor utilizati in acele pozitii si note, dupa urmatoarele reguli:**

2. a) Orice referire la un articol de la o pozitie determinata acoperă acest articol, chiar incomplet sau nefinit, cu condiția ca el sa prezinte, ca atare, caracteristicile esențiale ale articolului complet sau finit. Aceasta regula se aplica și la articolul complet sau finit sau considerat ca atare, în virtutea dispozițiilor precedente, atunci când articolul este prezentat demontat sau nemontat.

b) orice mențiune la o materie de la o pozitie determinata se referă la acea materie fie în stare pura, fie în amestec sau asociata cu alte materii. De asemenea, orice mențiune la produse dintr-o anumită materie se referă la produsele alcătuite total sau parțial din aceasta materie. Incadrarea acestor produse amestecate sau a articolelor asociate se face conform principiilor enunțate în regula 3.

3. Atunci când mărfurile ar putea fi încadrate la doua sau mai multe pozitii, prin aplicarea regulii 2 b), sau în orice alt caz, încadrarea se face după cum urmează:

a) poziția cea mai specifica are prioritate fata de pozițiile cu un domeniu de aplicare mai general. Totuși, atunci când doua sau mai multe pozitii se referă fiecare numai la o parte dintre materiile care compun un produs amestecat sau la un articol compozit, sau la o parte dintre articolele mărfurilor prezentate în seturi condiționate pentru vânzarea cu amănuntul, aceste pozitii se considera, în raport cu produsul sau articolul, la fel de specifice, chiar dacă una dintre pozitii da o descriere mai precisa sau mai completa;

b) produsele amestecate, articolele compuse din materii diferite sau constituite prin asamblarea unor articole diferite și mărfurile prezentate în seturi condiționate pentru vânzarea cu amănuntul, a căror încadrare nu poate fi efectuată prin aplicarea regulii 3 a), sînt încadrate după materia sau articolul care le conferă caracterul esențial, atunci când este posibila efectuarea acestei determinări;

c) în cazul în care regulile 3 a) și 3 b) nu permit efectuarea încadrării, marfa se încadrează la poziția cu numărul cel mai mare dintre pozițiile susceptibile de a putea fi luate în considerare.

4. Mărfurile care nu pot fi încadrate în virtutea regulilor precedente se încadrează la poziția aferentă articolelor cele mai asemănătoare.[...]

6. Incadrarea marfurilor in subpozitiile unei pozitii se efectueaza, in mod legal, prin respectarea termenilor acelor subpozitii si ale notelor de subpozitii, cu care se afla in relatie si cu respectarea regulilor de mai sus, intelegand prin aceasta ca nu pot fi comparate decat subpozitiile aflate pe acelasi nivel. In sensul acestei reguli, se utilizeaza si notele de sectiuni si capitole corespunzatoare, cu exceptia cazului in care contin dispozitii contrare".

Având în vedere cele menționate anterior, în vederea verificării corectitudinii declarării încadrării tarifare declarate **1511901990**, este important a se analiza aceasta încadrare este specifica sau dacă mărfurile în cauză – **SHORTENING PALM OIL** – pot fi clasificate la codul tarifar **1517909990** din Nomenclatura Combinată (NC).

Astfel, conform Regulii 1 de interpretare, încadrarea marfurilor este considerată legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole.

Cu alte cuvinte, cu toate că la **poziția 1511** este încadrat uleiul de palmier **simplu rafinat RBD, precum și fracțiunile acestora, tot simplu rafinate**, categorie în care petenta consideră că s-ar încadra și produsul SHORTENING PALM OIL importat de aceasta, **enunțul titlului poziției** are doar o valoare indicativă, încadrarea tarifară fiind corect stabilită **doar** în conformitate cu textul pozițiilor tarifare avute în vedere **cat și al notelor de capitole și de secțiuni din Nomenclatura combinată a marfurilor/Sistemul armonizat de clasificare în Nomenclatura Combinată.**

Fraza textului regulii nr. 1 *atunci când nu sunt contrare termenilor pozițiilor respective și Notelor* este destinată să precizeze, fără echivoc, că **termenii pozițiilor și ai Notelor Secțiunilor și Capitolelor au caracter prioritar pentru stabilirea clasificării față de orice alte considerații**.

Astfel, se clasifică la **poziția 1517**, mărfurile care respectă **Notele Explicative ale Sistemului Armonizat, aferente considerațiilor generale de la capitolul 15 și ale poziției 1517**, după cum urmează:

Conform **extras** din textul Considerațiilor generale ale Capitolului 15: GRĂSIMI ȘI ULEIURI DE ORIGINE ANIMALĂ SAU VEGETALĂ; PRODUSE ALE DISOCIERII LOR; GRĂSIMI ALIMENTARE PRELUCRATE; CEARĂ DE ORIGINE ANIMALĂ SAU VEGETALĂ

„Pozițiile 15.04 și **15.06 până la 15.15** cuprind de asemenea fracțiunile de grăsimi și fracțiunile de uleiuri menționate în aceste poziții, **cu condiția ca ele să nu fie reluate mai specific în altă parte a Nomenclurii** (de exemplu spermanțetul de la **poziția 15.21**).[...].”

„B) Pozițiile **15.07 până la 15.15 ale Capitolului cuprind grăsimile și uleiurile vegetale simple** (adică care nu sunt amestecate cu grăsimi și nici cu uleiuri de o altă natură), stabilizate, menționate la pozițiile în cauză, precum și fracțiunile lor chiar rafinate, dar nemodificate pe cale chimică.[...].”

„Sunt cuprinse în aceste poziții grăsimile și uleiurile brute și fracțiunile lor, ca și grăsimile și uleiurile epurate sau rafinate prin limpezire, spălare, filtrare, decolorare, dezacidificare sau dezodorizare etc. [...].”

„Poziția **nu cuprinde** amestecurile sau **preparatele**, alimentare sau nu, și grăsimile sau uleiurile vegetale modificate chimic (pozițiile 15.16, 15.17 sau 15.18, cu condiția ca ele să nu aibă caracterul produselor clasificate în altă parte, de exemplu la pozițiile 30.03, 30.04, 33.03 până la 33.07, 34.03).”

Conform extras din textul Notei explicative corespunzătoare poziției 1511:

“ULEI DE PALMIER ȘI FRAȚIUNILE LUI, CHIAR RAFINATE, DAR NEMODIFICATE CHIMIC (+).

Simbolul „(+)” plasat la sfârșitul enunțului poziției 1511 indică existența unei Note explicative de subpoziție.

„Uleiul de palmier este utilizat la fabricarea săpunului, a lumânărilor, a preparatelor cosmetice sau de toaletă, ca lubrifiant, pentru băi de cositorire la cald, pentru fabricarea acidului palmitic etc.

Uleiul rafinat de palmier este utilizat în alimentație ca grăsime pentru gătit și la fabricarea margarinei.[...].”

Conform extras din **textul Notei explicative corespunzatoare pozitiei 1516: GRĂSIMI ȘI ULEIURI ANIMALE SAU VEGETALE ȘI FRAȚIUNILE LOR, HIDROGENATE PARȚIAL SAU TOTAL, INTERESTERIFICATE, REESTERIFICATE SAU ELAIDINIZATE, CHIAI RAFINATE, DAR NEPREPARATE ALTFEL – cu precizarea** ca textul nu a fost redat in continutul Procesului verbal de control nr. x/27.11.2015 si nici in continutul contestatiei.

„Această poziție cuprinde grăsimile și uleiurile animale sau vegetale care au suferit o transformare chimică particulară de tipul celor menționate mai jos **și care nu au fost altfel preparate**.

Poziția cuprinde și fracțiunile grăsimilor și uleiurilor animale sau vegetale care au suferit același tratament.[..]”

Grăsimi și uleiuri hidrogenate.[...]

Grăsimi și uleiuri interesterificate, reesterificate sau elaidinizate.[...]

Produsele descrise mai sus se clasifică la această poziție, chiar dacă prezintă caracter de ceară și chiar dacă sunt ulterior dezodorizate sau supuse unui procedeu de rafinare și chiar dacă pot fi utilizate direct ca aliment. Totuși, această poziție **nu cuprinde** grăsimile și uleiurile și fracțiunile lor hidrogenate etc., **care au suferit o preparare ulterioară, cum este texturarea (modificarea texturii sau a structurii cristaline)** în vederea utilizării alimentare (poziția 15.17).

Textul complet al Notei explicative corespunzatoare pozitiei 1517: “MARGARINĂ; AMESTECURI SAU PREPARATE ALIMENTARE DIN GRĂSIMI SAU DIN ULEIURI ANIMALE SAU VEGETALE SAU DIN FRAȚIUNI ALE DIFERITELOR GRĂSIMI SAU ULEIURI DIN ACEST CAPITOL, ALTELE DECÂT GRĂSIMILE ȘI ULEIURILE ALIMENTARE ȘI FRAȚIUNILE LOR DE LA POZIȚIA 15.16. “– **cu precizarea** ca textul nu a fost redat in forma completa in continutul Procesului verbal de control nr. 17755/27.11.2015 si nici in continutul contestatiei in cauza.

„Poziția cuprinde margarina și celelalte amestecuri și preparate alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiunile diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol, **altele decât** cele cuprinse în **poziția 15.16**. În general, sunt amestecuri sau preparate lichide sau solide:

- 1) ale diferitelor grăsimi și uleiuri animale sau ale fracțiunile lor;
- 2) ale diferitelor grăsimi sau uleiuri vegetale sau ale fracțiunile lor;
- 3) ale grăsimilor sau uleiurilor animale și vegetale sau ale fracțiunile lor,

deopotrivă.

Produsele acestei poziții ale căror grăsimi și uleiuri pot fi hidrogenate în prealabil, pot fi emulsionate (de exemplu cu lapte smântânit) și frământate sau tratate prin texturare (modificarea texturii sau a structurii cristaline) sau li se pot adăuga cantități mici de lecitină, de amidon, de coloranți organici, de substanțe aromatice, de vitamine, de unt sau de alte grăsimi din lapte (ținând cont de limitările prevăzute în Nota 1 c) a Capitolului).

De asemenea poziția cuprinde preparatele alimentare obținute dintr-o singură grăsime (sau fracțiunile acesteia) sau ulei (sau fracțiunile acestuia) hidrogenate sau nu, care au fost tratate prin emulsionare, malaxare, texturare etc.

Principalele produse ale acestei poziții sunt:

A) **Margarina** (alta decât margarina lichidă) care este o substanță păstoasă în general gălbuie, obținută dintr-o grăsime sau un ulei de origine vegetală sau animală sau dintr-un amestec al acestora. Este o emulsie de tip apă în ulei, care a suferit în general o preparare care o face să semene cu untul ca aspect, consistență, culoare etc.

B) **Amestecuri sau preparate alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol, altele decât grăsimile și uleiurile alimentare și fracțiunile lor de la poziția 15.16, cum sunt untura-imitație (denumită în unele țări, înlocuitor de untură sau slănină compund), margarina lichidă ca și produsele denumite shortenings (obținute cu ajutorul**

uleiurilor sau grăsimilor tratate prin texturare).

In afara cestora, mai apartin de aceasta pozitie, amestecurile sau preparatele alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol între ele, de tipul celor utilizate ca preparate pentru demulare.

Grăsimile și uleiurile simple care au fost simplu rafinate, se clasifică la pozițiile lor respective, chiar dacă sunt condiționate pentru vânzarea cu amănuntul. De asemenea, poziția **exclude**, preparatele care conțin în greutate peste 15 % unt sau alte substanțe grase din lapte (**Capitolul 21 în general**).

Produsele provenind din presarea seului sau a unturii se clasifică la **poziția 15.03.**”

Prin aplicarea Regulilor generale nr. 1 și nr. 6 pentru interpretarea Sistemului armonizat, a considerațiilor generale de la Capitolul 15 precum și a Notelor explicative la Sistemul Armonizat de la poziția 1517 (care exclud încadrarea mărfii în cauza la poziția tarifară 1511 - **Grăsimile și uleiurile simple care au fost simplu rafinate, se clasifică la pozițiile lor respective**), marfurile înscrise în Anexa nr. 1 la Procesul verbal de control nr. 17755/27.11.2015 se clasifică la codul NC 1517909990.

Conform Regulii 6 de interpretare a SA, clasificarea marfurilor la **subpozițiile aceleiasi pozitii** se efectuează, în mod legal, cu respectarea termenilor acelor subpozitii și a notelor de subpozitii, **astfel ca nu pot fi comparate decat subpozițiile aflate pe același nivel. Ori, în cazul de față nu se pune în discuție compararea a două subpozitii ale aceleiasi pozitii, în fapt fiind vorba de stabilirea unei pozitii din două pozitii diferite, în cazul de față 1511 și 1517.**

In ceea ce privește aplicabilitatea Regulilor nr. 2 și 3, acestea nu sunt incidente în cauza supusa soluționării, din următoarele considerente:

-Regula nr. 2 face referire la articole incomplete sau nefinite (Regula 2a), articole prezentate în stare demontată sau nemontată (Regula 2a), produse amestecate și articole compozite (Regula 2b)

- Regula nr. 3 se aplică doar atunci când marfurile ar putea fi clasificate în două sau mai multe pozitii prin aplicarea regulii 2b.

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația *ca autoritatea vamală încalcă regula nr. 6, care trimite la regulile anterioare și care sunt în favoarea concluziei potrivit căreia petenta a încadrat CORECT produsul la codul 1511, iar nu la codul 1517, deoarece produsul importat nu are nici o legătură cu preparatele sau amestecurile avute în vedere la acel cod – pag. 22.*

Probele utilizate de contestatara în susținerea faptului că produsul în cauza nu este modificat chimic și că poziția corectă a produsului SHORTENING PALM OIL este 1511 sunt:

Declarația producătorului că texturarea shorteningului (100% ulei de palmier) este doar un proces fizic iar nu chimic; că în urma texturării nu rezultă nici o modificare chimică în moleculele produsului;

Citarea Deciziei civile nr. 952/2009 a Curții de Apel București, pentru gradul ridicat de similaritate cu speta de față după opinia petentei.

Cu privire la aceste probe se rețin următoarele :

Admiterea explicației producătorului, potrivit principiului simetriei actelor juridice – cum afirmă petenta, cu privire la faptul că *procesul de texturare nu reprezintă o modificare chimică, ar însemna admisibilitatea de către autoritatea vamală a unei excepții* (acceptabilă potrivit petentei, *în măsura în care desigur ar împiedica sau denatura concurența, ar avea în vedere aplicarea corectă a legii, iar nu încălcarea ei, așa cum este cazul de față – pag. 11) care nu este prevăzută în Notele explicative* ale poziției 1511 sau 1517. Dimpotrivă, este făcută o precizare la notele poziției 1516 cu privire la noțiunile de **„preparare ulterioară” și**

„texturare”, fiind excluse de la aceasta pozitie „ grasimile si uleiurile si fractiunile lor hidrogenate etc., care au suferit o preparare ulterioara, cum este texturarea (modificarea texturii sau a structurii cristaline)”. Astfel, rezulta ca texturarea conduce la obtinerea unui preparat.

Mai mult, daca s-ar admite orice alt document cu privire la detalierea procedurii de texturare, ar insemna ca s-ar inlatura scopul urmarit prin precizarea distincta facuta la pozitia 1517 de catre Organizatia Mondiala a Vamilor. In acest sens trebuie sa subliniem faptul ca Notele explicative la Sistemul armonizat prin nota de la Capitolul 15 exclude:

amestecurile, alimentare sau nu

preparatele, alimentare sau nu

grasimile sau uleiurile vegetale modificate chimic,

produse care se clasifica la pozitiiile 1516, **1517**, 1518.

Se retine faptul ca societatea contestatara pune in discutie in fapt, interpretarea Notelor explicative, in conditiile in care:

- pe de o parte, confirma de nenumarate ori faptul ca **produsul shortening este texturat** (pag. 9, 13, 14, 15 etc. din contestatie) ;

- pe de alta parte contesta legalitatea acestor Note explicative.

Argumentul contestatarii nu priveste incadrarea corecta a produsului in cauza, prin aplicarea Notelor explicative la Sistemul Armonizat, fara exceptii impuse de interpretari arbitrare, ci de faptul ca aceasta este pusa intr-o pozitie dezavantajoasa in planul legislatiei concurente. Ori, tocmai admiterea de catre autoritatea vamala a unei exceptii inexistente, ar insemna crearea unui avantaj fata de celelalte societati care declara la import produsul SHORTENING la pozitia 1517 (produs furnizat chiar de la acelasi producator din Malaiezia) si fata de operatorii economici carora le-au fost intocmite decizii pentru regularizarea situatiei care au declarat produsul shortening in aceleasi conditii ca si contestatara.

Conform Consideratiilor generale ale Capitolului 15 din Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor, pozitiiile nr. 1507 pana la 1515 **nu cuprind** amestecurile sau preparatele, alimentare sau nu, și grăsimile sau uleiurile vegetale modificate chimic, iar la pozitia **1517** se precizeaza ca la aceasta pozitie tarifara se cuprind produsele denumite shortenings (obținute cu ajutorul uleiurilor sau grăsimilor tratate prin texturare).

Este **relevantă si suficientă** denumirea cu exactitate a etapei de prelucrare in cazul texturării, nemaiastrand importantă dacă sunt furnizate si alte detalii tehnice, produsul fiind in mod rezonabil considerat un preparat, respectiv shortenings, in această situatie fiind vorba despre o modificare efectuata **„prin texturare”**, respectiv modificarea texturii sau a structurii cristaline a grăsimii/uleiului, asa cum se mentioneaza la Nota explicativă corespunzătoare pozitiei 1516, indiferent daca in procesul de fabricare a preparatului a survenit sau nu o modificare chimica.

Astfel, invocarea de catre contestatara a faptului ca la pozitia tarifara 1517 se incadreaza numai margarina sau alte amestecuri preparate din grasimi sau uleiuri animale sau vegetale si ca produsul importat este nepreparat si este de fapt ulei de palmier RBD simplu rafinat, este neintemeiata, in conditiile in care potrivit Notelor explicative corespunzătoare pozitiei 1517 prevad ca: “ *Principalele produse ale acestei pozitii sunt [...] **și produsele denumite shortenings (obținute cu ajutorul uleiurilor sau grăsimilor tratate prin texturare).**”*, ori produsul importat este grasime vegetala – **ulei de palmier RBD tratat prin texturare de tipul SHORTENING PALM OIL.**

Contestatara se prevaleaza de modificarea chimica, pentru a distrage atentia de la notiunea de **preparat**. Sensul clar al Notelor explicative, este fara nici un dubiu **“preparat” = produs (grasime sau ulei, sau fractiunile acestora) care a suferit o preparare ulterioara prin texturare** (Nota pozitiei 1517: *De asemenea pozitia cuprinde preparatele alimentare obținute dintr-o singură grăsime (sau fracțiunile acesteia) sau ulei (sau fracțiunile acestuia) hidrogenate sau nu, care au fost tratate prin emulsionare, malaxare, texturare etc).*

In ceea ce priveste invocarea Deciziei civile nr. 952/2009 a Curtii de Apel Bucuresti, nu se pune in discutie nici macar de departe existenta vreunei similaritati, obiectul cauzei constituindu-l **un amestec de doua grasimi**, ori nu este cazul in speta de fata, astfel incat nu are relevanta in prezenta cauza. Mai mult, recursul inaintat de catre operatorul economic a fost respins, fiind mentinut actul de control intocmit de catre autoritatea vamala, implicit si a incadrarii produsului la pozitia 1517, ci nu cea declarata de catre operatorul economic 1516.

Referitor la invocarea de catre contestatara a Amendamentelor la Culegerea de Avize de Clasificare, se retin urmatoarele:

Pe site-ul oficial al Organizatiei Mondiale a Vamilor, accesand link-ul http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs_classification-decisions/~/_media/C1DBC0B272FD4E63A6240865BED0C4C3.ashx, sunt publicate regulile de clasificare din Sesiunea - septembrie 2014 pentru anumite produse.

Astfel, produsul descris ca *“Ulei de palmier rafinat, albit, dezodorizat **(RBD) stearină de palmier obținută prin fracționarea uleiului de palmier, după cristalizare la temperaturi controlate.** Acesta este utilizat ca ulei de gătit, **pentru margarina shortening și pentru producerea de produse de patiserie și produse de panificație**” se clasifica la subpoziția **1511.90, potrivit regulilor 1 si 6.***

Accesand link-ul http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs_classification-decisions/~/_media/05379B38681B4020BB91E045D462439B.ashx, sunt publicate amendamentele la Compendiumul opiniilor in materie de clasificare corespunzatoare subpoziției 151190, potrivit carota *“Uleiul de palmier rafinat decolorat, deodorizat (RBD) stearină de palmier, consta în principal din trigliceride, cu mai puțin de 0.2% din greutate acizi grași liberi și mai puțin de 0.15% în greutate umiditate și impurități. Are o culoare alb-gălbuie, fracție solidă cu un punct de topire de 33-39 ° C, **obținut prin fracționarea uleiului de palmier, după cristalizare la temperaturi controlate.** Produsul este folosit ca ulei de gătit, pentru scurtarea (shortening) margarinei și pentru producerea de produse de patiserie și produse de panificație.”*

In consecinta, pentru a se putea incadra la subpoziția declarata 1511901990, produsul nu poate fi obtinut decat prin fractionare si cristalizare, ca mai sus, o preparare ulterioara prin texturare conducand la incadrarea marfurilor la 1517909990.

Avand in vedere cele de mai sus, incadrarea corecta pentru produsul ulei de palmier RBD –SHORTENING PALM OIL este 1517909990 – corespunzatoare uleiului de palmier RBD tratat prin texturare - si nu 1511901990 – corespunzatoare fractiunii solide a uleiului de palmier RBD .

Cu privire la recalcularea datoriei vamale sunt incidente si dispozitiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevad:

“Art. 136 - Exigibilitatea pentru importul de bunuri

În cazul unui import de bunuri, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data când se generează drepturi de import pentru bunurile respective, conform legislației vamale în vigoare”.

“Art. 139 - Baza de impozitare pentru import

(1)- Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută” astfel că importul de bunuri este o operațiune supusă taxei pe valoarea adăugată, aceasta fiind exigibilă la data la care bunurile sunt supuse taxelor vamale.

“Art. 157. - (3) Taxa pe valoarea adăugată pentru importuri de bunuri, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, se plătește la organul vamal, în conformitate cu regulile în vigoare privind plata drepturilor de import.

Având în vedere prevederile art. 201 din Regulamentul nr. 2.913/1992, unde se prevede:

„(1). O datorie vamală la import poate să ia naștere prin:

a) punerea în liberă circulație a mărfurilor supuse drepturilor de import [...]

(2) O datorie vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză.

(3) Debitorul vamal este declarantul.(...) Atunci când se întocmește o declarație vamală privind unul dintre regimurile menționate la alineatul (1) pe baza informațiilor care conduc la faptul că toate sau o parte a drepturilor legal datorate nu au fost încasate, persoanele care au oferit informațiile necesare la întocmirea declarației și care știu sau care ar fi trebuit să știe în mod normal că aceste informații erau false pot fi considerate, de asemenea, debitori vamali în conformitate cu dispozițiile naționale în vigoare.”

Se reține că datoria vamală a luat naștere la data punerii în liberă circulație a bunurilor.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate precum și faptul că taxa vamală se include în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, iar societatea nu aduce niciun argument prin care să conteste măsura luată de organele vamale cu privire la TVA se reține că în mod legal acestea au calculat în sarcina societății suma de x lei reprezentând TVA aferentă mărfurilor importate.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta că încadrarea tarifara efectuată de organele vamale în urma reverificării declarațiilor vamale este corectă, iar SC x SRL datorează diferențe de taxe vamale în suma de x lei și diferențele de TVA în suma de x lei, contestația societății urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de x lei.

3.2. Cu privire la dobânzile și penalitățile de întârziere aferente drepturilor vamale de import în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabila datorează accesorii aferente drepturilor vamale, în condițiile în care în sarcina sa au fost reținute ca datorate drepturi vamale aferente unor operațiuni de admitere temporară cu exonerare parțială de la plata taxelor vamale, iar accesoriile se calculează de la momentul nasterii datoriei vamale.

In fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x/13.05.2016, emisă de Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud, organele vamale au reținut în sarcina societății drepturi vamale în suma totală de x lei, asupra căreia au fost calculate accesorii aferente în suma totală de x lei pe perioada 28.11.2012 – 02.06.2015.

In drept, art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare precizează că „pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

Potrivit art. 120 alin. (1) din același act normativ „dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

Totodată, conform art. 120¹ alin. (1) din actul normativ menționat „penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență

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

Astfel, se retine că potrivit prevederilor legale mai sus invocate accesoriile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal și se calculează pentru neplata la scadență a datoriei vamale.

În consecință, față de prevederile legale mai sus menționate și având în vedere că stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul și în virtutea principiului de drept accesorium sequitur principalae, iar în sarcina contestatoarei au fost reținute ca fiind datorate obligații fiscale principale în suma de x lei, aceasta nedeputând situații care să probeze calculul eronat al accesoriilor, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de x lei reprezentând accesorii aferente drepturilor vamale.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 20 din Regulamentul CEE nr. 2913/1992, Notelor explicative la Nomenclatura combinată, publicate în JO C50/1, 28.2.2006, art. 119 alin. (1) art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în temeiul art. 276 și art. 279 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x/13.05.2016, emisă de Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud în baza procesului-verbal de control nr. x/12.05.2016, prin care s-au stabilit drepturi vamale în suma totală de x lei reprezentând:

- x lei – taxe vamale;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată;
- x lei – accesorii aferente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.