



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestatțiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, București,
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 98 / 2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. .X. , judet .X.
inregistrata la Agencia Nationala de Administrare Fiscala –
Direcția Generala de Soluționare a Contestatțiilor
sub nr. 908639/03.11.2008 și reînregistrată sub nr.907286/31.07.2013

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. din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor prin adresa nr..X. /26.07.2013, înregistrata la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr..X./31.07.2013 asupra Sentinței penale nr..X. /08.05.2013 pronunțată de Judecătoria .X. , definitivă, în vederea reluării procedurii de soluționare a contestației pe fond.

Prin Decizia nr..X. /24.12.2008 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost suspendată soluționarea contestației formulate de S.C .X. SRL .X. , pentru suma totală de .X.lei reprezentând:

- .X.lei accize;
- .X.lei majorări de întârziere până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin decizie.

Prin Ordonanța nr..X./P/2012 din data de 15 noiembrie 2012 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinutului .X.cercetat sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.296¹ lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Ordonanța nr..X./II/2/2013 din 24 ianuarie 2013 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. s-a dispus respingerea plângerii formulate de petenta A.N.A.F. – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și menținerea soluției dată prin rezoluția din 15 noiembrie 2012 în dosarul nr..X./P/2012.

Prin Sentința penală nr..X./2013 din data de 08.05.2013 pronunțată în dosarul nr..X./215/2013, definitivă, Judecătoria .X. a menținut soluția de scoatere de sub urmărire penală dispusă față de intimatul .X. și în baza art.278¹ alin.8 lit.a din Codul de procedură penală a respins plângerea formulată de petenta A.N.A.F. – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva ordonanței nr..X./P/2012 emisă la data de 15.11.2012 de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. .

Având în vedere Sentința penală nr..X./2013 din data de 08.05.2013 pronunțată în dosarul nr..X./215/2013 de Judecătoria .X. , definitivă, precum și dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.10.1 și pct.14.4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **S.C .X. SRL .X. .**

I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

Contestatoarea arată că în perioada iulie 2005 - august 2008 a fost verificată de către organele de control fiscal din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. și de către Garda Financiară secția .X. fiind încheiate o serie de procese verbale pentru această perioadă, din care rezultă că nu a fabricat și nu a comercializat produse accizabile.

Contestatoarea învederează că organele de control vamal nu au ținut cont de faptul că are calitatea de utilizator final și că în baza autorizațiilor emise de Direcția generală a finanțelor publice .X. s-a aprovizionat cu materii prime de la antrepozite fiscale în regim de scutire de la plata accizelor conform art.175⁴ alin.(1) pct.2 lit.A din Legea 571/2003 și pct.5^{1.3} din normele metodologice de aplicare ale acestui act normativ menționat.

Totodată, organele de control vamal nu au ținut cont de faptul că aceste produse au un domeniu de utilizare altul decât cel folosit pentru motoare sau combustibil pentru încălzire, încheierea contractelor s-a făcut

în baza <Declarațiilor pe proprie raspundere> ale beneficiarilor, iar pe documentele de livrare, respectiv aviz de însoțire a mărfii sau factură fiscală a fost aplicată ștampila <INTERZIS SCHIMBAREA DOMENIULUI DE UTILIZARE A PRODUSELOR>, mențiune ce apare pe eticheta fiecărui pet-5L în care era imbuteliat produsul.

Prin urmare, societățile comerciale cărora le-au fost livrate produsele în baza comenzilor au cunoscut domeniile de utilizare ale acestora și nu au schimbat destinația acestora.

Contestatoarea susține că organele de control nu au avut în vedere precizările din adresele nr..X./10.06.2008 emise de Ministerul Finanțelor Publice- Direcția de legislație în domeniul accizelor, de unde rezultă că produsele energetice fabricate de societate sunt exceptate de la plata accizelor precum și de precizările cuprinse în adresa nr..X./TFN/07.07.2008 a Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția tehnici de vămuire și tarif vamal.

Societatea arată că spre exemplu pentru materia primă "WHITE SPIRIT", cod NC:27.10.11.21, produs accizabil conform art.175 alin.(2), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul a stabilit că este exceptat de la plata accizelor dacă nu este utilizat drept combustibil sau carburant, conform art.175⁴ din Codul fiscal, respectiv pct.5¹³ din normele de aplicare.

Contestatoarea motivează că prevederile art.240 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal au fost interpretate greșit de către organele de control întrucât nu au putut să demonstreze că societatea are calitate de antrepozit fiscal.

Contestatoarea susține că nu se încadrează în prevederile art.240 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât de la înființare **S.C. .X. S.R.L.** s-a aprovizionat cu materii prime neaccizabile, respectiv .X. SE 30/60, .X. SE 80/115 și .X. SE 100/150 de la SC .X. Rafinare SA Constanta, punct de lucru .X. în baza contractelor încheiate cu aceasta.

Materiile prime achiziționate au fost folosite în scop industrial în conformitate cu prevederile pct.7 alin.(3) din Normele metodologice pentru aplicarea art.240 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la fabricarea produsului: X TIP AB100, produs neaccizabil deoarece are un alt domeniu de activitate decât combustibil pentru motor sau încălzire.

Contestatoarea motivează că organele de control și-au întemeiat concluziile în baza certificatului de analiză nr..X./07.07.2008, însă acesta nu poate constitui o proba pentru că a fost emis de Laboratorul Vamal Central și nu este agrementat RENAR, iar societății nu i-au fost lăsate în custodie mostre sigilate din produsul prelevat în vederea unei eventuale contraexpertize.

Pentru aceste motive, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./29.09.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2008 de reprezentanții Direcției regionale accize și operațiuni vamale .X. , întrucât sunt întocmite cu încălcarea vădită a dispozițiilor legale, făcându-se o interpretare total eronată a modului în care **S.C. .X. S.R.L** și-a desfășurat activitatea și a derulat relațiile comerciale cu partenerii de afaceri.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2008 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au avut ca obiectiv, pentru perioada supusa verificării, septembrie 2005 - august 2008 modul de respectare a prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal referitor la utilizatorii finali de produse energetice, având în vedere și dispozițiile art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală privind legalitatea și realitatea operațiunilor economice referitoare la produsele energetice achiziționate de **S.C. .X. S.A** în regim de exceptare de la plata accizelor, în calitate de utilizator final, conform situațiilor reflectate în evidența financiar-contabilă, având în vedere și adresele nr..X./SLV/21.07.2008 și nr..X./TFN/07.07.2008 emise de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor .X. și adresei nr..X./A/BC/24.04.2008 emisă de Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor .X. au rezultat următoarele constatări:

În baza art.201 alin.(1) lit.a) și art.175⁴ alin.(1) pct.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în conformitate cu prevederile pct.23 Titlul VII din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, Direcția generală a finanțelor publice .X. a emis autorizațiile de utilizator final nr..X.2008 pentru produsele energetice având codul NC 27101125 respectiv:

- solvent usor tip I;
- .X. SE 30/60; SE 65/80; SE 80/115 și SE 100/150.

Organele vamale arată că **S.C. .X. S.A** folosește aceste materii prime pentru activitatea de producere îmbuteliere și comercializare a produsului solvent degresant AB100 în spațiul aferent punctului de lucru din .X. , str..X. nr.5.

Organele vamale precizează că procesul tehnologic de obținere a solventului a constat practic în amestecarea și omogenizarea, fără agitare într-un bazin cu volum de 40 mc a celor doua materii, iar din specificația

tehnică pusă la dispoziție de societate pentru solventul degresant AB100, rezultă că solventul se găsește încadrat la codul NC 38140090.

Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. a prelevat probe din produsul solvent degresant AB 100, pentru care Laboratorul Vamal Central .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor abilitat în efectuarea analizei probelor conform Ordinului Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008, a emis certificatul de analiză nr..X./07.07.2008 din care rezultă 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.2 a), de la Capitolul 27 din Regulamentul CEE nr.2658/1987 privind Nomenclatura Combinată modificat prin Regulamentul CEE nr.1214/2007, clasificarea tarifară fiind 27101125.

Organele vamale precizează că Certificatul de analiză nr..X./07.07.2008 emis de Laboratorul Vamal Central a fost înaintat către **S.C .X. SRL** cu adresa nr..X./01.09.2008, primirea fiind confirmată în data de 03.09.2008, acesta nefiind contestat până la data prezentei, rezultând însușirea concluziilor înscrise în acesta.

Organele vamale arată că potrivit adresei nr..X./A/BC/24.04.2008 emisă de Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, din amestecul unor materii prime, produse accizabile cu codul NC 27101121,27101125 nu poate rezulta decât tot un produs încadrabil la poziția NC 2710, iar potrivit adresei nr..X./TFN/07.07.2008 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor: produsul obținut prin amestecul în diferite proporții, a unor produse energetice clasificate toate la poziția NC 2710 este tot un produs energetic clasificat la poziția NC 2710.

Organele vamale arată că potrivit Titlului VII – Accize din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, produsul solvent degresant AB 100, cod NC 27101125, este un produs energetic, ce se regăsește la art.175 alin.(2) lit.c), deplasarea acestuia intrând sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap.I din respectivul titlu.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. SRL a produs uleiuri minerale și le-a comercializat, rezultând că în fapt, societatea a funcționat ca antrepozit fiscal pentru producția și comercializarea uleiurilor minerale în înțelesul Titlului VII Accize, din Codul fiscal, fără îndeplinirea condițiilor legale de autorizare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.168 alin.(1), art.178 alin(1),art.239 alin(1), art.240 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal întrucât în perioada septembrie 2005 - august 2008 **S.C .X. SRL** a produs și a comercializat uleiuri

minerale cu punct de inflamabilitate sub 85 grade C către persoane fizice și juridice care nu au calitatea de utilizator final și fără ca societatea producătoare să fie autorizată ca antrepozit fiscal pentru producția acestor uleiuri minerale.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C .X. SRL** datorează pentru cantitățile de uleiuri minerale produse sub denumirea de solvent degresant tip AB 100, accize la nivelul prevăzut la art.176 și anexa 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pentru benzina cu plumb.

Prin urmare, s-a constatat ca în perioada septembrie 2005 - august 2008 **S.C .X. SRL** nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă, nu a declarat și nu a virat către bugetul de stat accize în valoare totală de .X.lei, răspunzator fiind administratorul societății .X..

Prin Decizia de impunere nr..X./29.09.2008 emisa în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2008 organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada septembrie 2005 - august 2008 în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X.lei.

Pentru nevirarea la termenele legale de scadență a accizelor stabilite de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele vamale au calculat în sarcina contestatoarei accesorii în valoare totală de .X.lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală:

Cauza supusă soluționării este dacă accizele stabilite în sarcina contestatoarei sunt legal datorate de societate în condițiile în care produsul finit obținut sub denumirea de solvent degresant AB 100 se încadrează conform parametrilor fizico-chimici în categoria produselor accizabile.

În fapt, prin Decizia nr..X. /24.12.2008 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost suspendată soluționarea contestației formulate de S.C .X. SRL .X. , pentru suma totală de .X.lei reprezentând:

- .X.lei accize;
- .X.lei majorări de întârziere, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin Ordonanța nr..X./P/2012 din data de 15 noiembrie 2012 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. s-a dispus

scoaterea de sub urmărire penală a învinutului .X.cercetat sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.296¹ lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Ordonanța nr..X./II/2/2013 din 24 ianuarie 2013 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. s-a dispus respingerea plângerii formulată de petenta A.N.A.F. – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și menținerea soluției dată prin rezoluția din 15 noiembrie 2012 în dosarul nr..X./P/2012.

Prin Sentința penală nr..X./2013 din data de 08.05.2013 pronunțată în dosarul nr..X./215/2013, definitivă, Judecătoria .X. a menținut soluția de scoatere de sub urmărire penală dispusă față de intimatul .X.și în baza art.278¹ alin.8 lit.a din Codul de procedură penală a respins plângerea formulată de petenta A.N.A.F. – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva Ordonanței nr..X./P/2012 emisă la data de 15.11.2012 de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. .

Astfel se reține că în baza autorizațiilor de utilizator final nr.X/30.08.2005, nr.X/14.09.2005, nr.X/09.01.2006, nr.X/27.02.2006, nr.RO-X/14.03.2007, nr.RO-X/11.12.2007 și RO-X/15.03.2008 emise de Direcția generală a finanțelor publice .X. și în baza declarațiilor pe propria răspundere, **S.C .X. SRL** a achiziționat în calitate de utilizator final, următoarele produse energetice: solvent usor tip I; .X. SE 30/60; SE 65/80; SE 80/115 si SE 100/150, încadrate la codul NC 2710 11.25.

S.C .X. SRL a folosit aceste materii prime pentru activitatea de producere și comercializare a unui produs energetic sub denumirea de solvent degresant AB100.

Procesul tehnologic de obținere a solventului a constat practic în amestecarea și omogenizarea, fără agitare într-un bazin cu volum de 40 mc a doua materii, din cele mai sus menționate, în proporții diferite, conform rețetelor de fabricație, iar produsul obținut a fost livrat la preț fără accize către diverși clienți, persoane juridice, în majoritatea cazurilor ambalate în bidoane de 5 l și parțial în vrac.

În drept, art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile 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 cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.

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

(5) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului pentru motor este accizat la nivelul combustibilului pentru motor echivalent.

(6) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice alt produs, cu excepția turbei, destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat pentru încălzire, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent.

(7) Consumul de produse energetice în incinta unui loc de producție de produse energetice nu reprezintă eliberare pentru consum atunci când se efectuează în scopuri de producție. Când acest consum se efectuează în alte scopuri decât cel de producție și, în special, pentru propulsia vehiculelor, se consideră eliberare pentru consum.

Art. 175⁴ din același act normativ prevede:

(1) Prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru:

[...]

2. următoarele utilizări de produse energetice și energie electrică:

a) produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire;

De asemenea pct. 5^{1.3} din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, prevede:

5^{1.3} (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. 175⁴ 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. 175⁴ 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 încadrate la codul NC 27101125 în baza autorizațiilor de utilizator final și a declarațiilor pe propria răspundere privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele energetice, respectiv în orice alt scop decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.

Procesul tehnologic de obținere a solventului a constat practic în amestecarea și omogenizarea a doua materii, din cele mai sus menționate, în proporții diferite, conform rețetelor de fabricație, iar produsul obținut denumit solvent degresant AB100 a fost livrat către diverse persoane juridice.

Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. , în conformitate cu prevederile Ordinului Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008, a prelevat probe din produsul solvent degresant AB100, încheind Procesul Verbal de Prelevare nr.X/B/06.05.2008, acestea fiind transmise Laboratorului Vamal Central .X., în vederea efectuării analizei.

Prin certificatul de analiză nr..X./07.07.2008 emis de Laboratorul vamal central, necontestat de societate, s-a stabilit 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.2 a), de la Capitolul 27 din Regulamentul CEE nr.2658/1987 privind Nomenclatura Combinată modificat prin Regulamentul CEE nr.1214/2007, clasificarea tarifară propusă fiind 2710.11.25.

De asemenea, Nota de Capitol nr.2, de la Capitolul 27 precizează: "Termenii "uleiuri petroliere sau uleiuri obținute din minerale bituminoase", folosiți la poziția 2710, se aplică nu numai uleiurilor petroliere sau uleiuri obținute din minerale bituminoase, ci și uleiurilor similare, precum cele care constau în principal din hidrocarburi nesaturate amestecate, în care constituenții nearomatici predomină în greutate în raport cu constituenții aromatici, oricare ar fi procedeul de obținere".

Nota de subpoziții nr.4 precizează: " în sensul subpoziției 271011, "uleiuri ușoare și preparate" sunt acele produse care distilă în proporție de minimum 90% în volum, inclusiv pierderile, la 210 grade C, după metoda ASTM D 86".

Nota Complementară nr.2 a) precizează: "Benzine speciale (subpozițiile 27101121 și 27101125) , uleiuri ușoare definite la Nota de Subpoziții nr.4 a capitolului, care nu conțin preparate antidetonante și a căror diferență între temperaturile de distilare a 5% și 90% din volum, inclusive pierderile, este de maxim 60 grade C".

Astel, potrivit art.175, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal intră sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a (regimul de antrepoziție) și a 5-a (deplasarea și primirea produselor accizabile în regim suspensiv) 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.

Alin.2 al art. 175 din Codul fiscal a legiuitorului a restrâns aplicabilitatea regulii generale de la 175⁴ alin 1 pct.2 lit a din Codul fiscal potrivit căreia prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.

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 document administrativ de însoțire.

Per a contrario dacă am considera ca 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, alin 2 în forma mai sus explicitată nu-și mai are 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 atinge finalitatea.

Produsul obținut a fost încadrat la codul tarifar 2710.11.25 care se regăsește 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.532/2007 privind organizarea și funcționarea Autorității Naționale a Vămilelor, 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.

De asemenea, se reține că, Laboratorul vamal central este autoritate națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național, iar atribuțiile sale vizează tocmai analizarea produselor din statele membre ale Uniunii, respectiv prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale și încadrarea tarifară a acestora conform dispozițiilor Codului vamal comunitar.

Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, precizează la art.1 și art.2 din ANEXA 1 următoarele:

"ART. 1

(1) Prezentele norme stabilesc metodologia de urmat de către autoritatea vamală pentru prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale.

(2) Laboratorul vamal central funcționează în cadrul Autorității Naționale a Vămilelor.(...)

ART. 2

Laboratorul vamal central efectuează analiza probelor:

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

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

Din prevederile legale enunțate se reține că Laboratorul vamal central din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor efectuează analiza probelor prelevate de autoritățile vamale în vederea clasificării mărfurilor, precum și pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Codului fiscal.

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.

Referitor la argumentul societății că nu i-au fost lăsate în custodie mostre sigilate din produsul prelevat în vederea unei contraexpertize se reține că mostrele prelevate se păstrează conform procedurii prevăzute la art.4 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

"(1) Pentru fiecare partidă de marfă, pentru care autoritatea vamală solicită analize de laborator, se prelevă 3 probe identice, cu următoarele destinații:

a) proba 1 - pentru efectuarea analizelor în Laboratorul vamal central;

b) proba 2 - pentru efectuarea unei a doua analize, tot în cadrul Laboratorului vamal central, în situația în care declarantul sau reprezentantul acestuia solicită acest lucru. Această probă se

depozitează în condiții corespunzătoare în Laboratorul vamal central. Termenul de păstrare a probei 2 este de 3 luni de la data expirării termenului legal pentru solicitarea unei a doua analize;

c) proba 3 - pentru eliberare la eventuala solicitare a instanțelor de judecată. Această probă se depozitează în condiții corespunzătoare la biroul vamal care efectuează controlul [...]"

Mai mult, din analiza documentelor aflate la dosar nu rezulta că societatea a solicitat motivat efectuarea analizei probei 2, conform procedurii prevazute la art.19 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"(1) În cazul în care declarantul nu este de acord cu rezultatele analizei probei 1 și cu concluziile formulate în certificatul de analiză emis pentru această probă, acesta are dreptul de a solicita motivat efectuarea analizei probei 2.

(2) Solicitarea se face prin depunerea unei cereri scrise la biroul vamal în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză pentru proba 1.

(3) Cererile depuse în condițiile prevăzute la alin.(2) se transmit imediat de către biroul vamal la Autoritatea Națională a Vămirilor, Laboratorul vamal central".

Conform RGI nr.1 produsul solvent degresant AB 100 nu poate fi clasificat la poziția 3814 atâta timp cât se încadrează în 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, chiar dacă domeniul principal de utilizare a produselor este utilizarea ca solvent.

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.

De asemenea, din adresa nr..X./TFN/07.07.2008 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor rezultă că: *“produsul obținut prin amestecul în diferite proporții, a unor produse energetice clasificate toate la poziția NC 2710 este tot un produs energetic clasificat la poziția NC 2710”, justificarea acestei afirmații fiind următoarea: “fiind clasificate la poziția 2710, produsele care constituie materiile prime îndeplinesc condițiile Notei nr.2 de la Capitolul 27 (referitoare la compoziție) și anume sunt uleiuri petroliere sau din materiale bituminoase constituite preponderent din hidrocarburi nearomatice. Caracterul de ulei petrolier (sau de preparat pe bază de ulei petrolier) precum și compoziția predominantă în hidrocarburi nearomatice se mențin și în produsul finit “precum și faptul că: “produsele care constituie materiile prime și care sunt clasificate la poziția 2710, ca uleiuri ușoare, medii sau grele sau preparate care au caracteristicile acestor uleiuri, îndeplinesc condițiile stipulate în Nota complementară nr.2 de la Capitolul 27 privind comportarea la diferite determinări analitice (distilare, punct de inflamabilitate etc).*

Amestecarea lor, fiind doar o operație mecanică și nu chimică, nu poate modifica comportarea amestecului la determinările specifice iar aceste caracteristici se vor încadra între limitele celor specifice materiilor prime”.

Având în vedere că argumentele societății referitoare la clasificarea tarifară stabilită 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 produsul: solvent degresant AB 100 face 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 că produsul obținut de societate se încadrează la un cod tarifar corespunzător categoriilor de produse energetice care pot fi produse numai în antrepozit fiscal indiferent de modul de utilizare, în mod legal organele vamale au stabilit că aceste produse puteau fi comercializate către terți numai cu acciza plătită.

Având în vedere cele de mai sus, în mod legal organele vamale au constatat încălcarea prevederilor art.168 alin.(1) și art.178 alin.(1) din

Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.450/2013 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 septembrie 2005 – august 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./29.09.2008, 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 și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în temeiul 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.450/2013 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 **S.C .X. SRL .X.** împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.09.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2008 încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale .X. pentru suma totală de X lei reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL,

X

X