



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 182 / 2012

privind soluționarea contestațiilor depuse de

S.C .X. .X. SRL

din comuna .X., satul .X., județul .X.,

înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală sub nr.906577/07.04.2011 și
nr.906688/29.04.2011 și reînregistrate sub nr.906204/02.02.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **S.C .X. .X. SRL** prin adresa nr..X./30.01.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/02.02.2012 asupra Deciziei nr..X./26.01.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr..X./54/2011 privind acțiunea formulată de reclamanta **S.C .X. .X. SRL** din comuna .X., satul .X., județul .X., CUI ROX.

Prin Decizia nr..X./26.01.2012, irevocabilă, pronunțată în Dosarul nr..X./54/2011, Inalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal a admis recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr..X./14.03.2011 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal. Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta **S.C .X. .X. SRL** ca neîntemeiată.

Prin Decizia nr..X./08.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost

suspendată soluționarea contestațiilor formulate de S.C .X. .X. SRL, pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorari de intarziere aferente accizelor, stabilită prin Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011 de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., precum și pentru suma de .X. lei, din care:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./15.04.2011 de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Potrivit pct.9.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexasia dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”.

Conform art.137 alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

” (2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția TVA”.

Constatând că **S.C .X. .X. SRL** a formulat două contestații împotriva unor acte administrative fiscale care se influențează reciproc, în conformitate cu articolele de lege mai sus invocate, respectiv contestă Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. privind acciza și Decizia de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. privind taxa pe valoarea adăugată,

impozite care se influențează reciproc, se va proceda la conecxarea dosarelor pentru o mai bună administrare a acestora.

Având în vedere Decizia nr..X./26.01.2012, irevocabilă, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr..X./54/2011, Direcția generală de soluționare a contestațiilor este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de **S.C .X. .X. SRL**.

I. În susținerea cauzei, contestatoarea arată că pentru a-și desfășura activitatea comercială, **S.C .X. .X. SRL** a obținut autorizațiile de utilizator final nr.X/19.06.2006, nr.X/19.06.2006, nr.X/21.08.2006, nr.X/10.10.2006, nr.X/06.11.2006 nr. RO 28 X/14.03.2007, nr. RO 28 X/14.03.2007, RO 28 X/07.12.2007 și nr. RO 28 X/10.03.2008.

Contestatoarea invederează că prin Decizia nr.X/30.11.2010 pronunțată de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost admisă contestația și au fost desființate Decizia de impunere nr.X/12.08.2010 și Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./12.08.2010, precum și Decizia de impunere nr.X/17.09.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr.X/17.09.2010.

Ulterior, în baza aceleiași decizii pronunțată de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor, organele de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au reanalizat cauza pentru obligații fiscale cu titlu de accize aferente perioadei 01.06.2006 - 31.05.2008.

În urma reanalizării efectuate, organele de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011 și au emis Decizia de impunere nr..X./03.03.2011, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului de către **S.C .X. .X. SRL** a sumei de .X. lei compusă din .X. lei reprezentând accize și .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente accizelor.

Față de această situație, **S.C .X. .X. SRL** consideră actele administrativ – fiscale reprezentate de Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 și de Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011 ca fiind netemeinice și nelegale pentru următoarele motive:

S.C .X. .X. SRL susține că organul fiscal a reținut o stare de fapt greșită atunci când a afirmat că analizele efectuate pentru probele prelevate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru **produsul .X. 10** din rezervoarele producătorului și pentru care Laboratorul Vamal Central a emis Certificatul de analiză nr.X/07.04.2008 cât și pentru probele prelevate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împreună cu Garda Financiară .X., pentru care s-au emis Cerficatele de analiză nr.X-X/12.05.2008, nr.X/05.05.2008, nr.X/13.05.2008 și nr.X/12.05.2008 ar exprima realitatea, în sensul că față de probele prelevate nu ar exista conformitate privind caracteristicile fizico-chimice între produsul prelevat ca probă și produsul care figurează în rapoartele de fabricație ca solvent și că această analiză ar fi definitivă și ar releva existența unui alt produs, și anume păcură, în condițiile în care există probe contrarii administrate judiciar care stabilesc adevărata situație de fapt și care infirmă ceea ce a stabilit Laboratorul Vamal Central.

Contestatoarea arată că este total neadevărat faptul că produsul .X. 10 ar avea caracteristicile de păcură și nu ale unui solvent denumit .X. 10, susținând că produsul este un agent de dezîncrustare, care se utilizează la turnarea betoanelor, a pavelelor, în industria lemnului ca fungicide, care are condiții tehnice de calitate specifice și care în niciun caz nu este păcură, așa cum greșit rețin organele de control.

Societatea consideră că dovada că produsul .X. 10 este un solvent organic și că acesta este cel care figurează în specificațiile tehnice și în rapoartele de fabricație cu parametri atestați conform fișei tehnice, o reprezintă faptul că prin expertizele extrajudiciare sau judiciare asupra produselor prelevate, expertize omologate de către instanța de judecată, s-a constatat că produsul .X. 10, nu este păcură ci un solvent organic.

Prin raportul de expertiză extrajudiciară, întocmit de expert tehnic ing. Radu .X., privitor la Certificatul de Analiză nr.X/07.04.2008 emis de Laboratorul Vamal Central, s-a stabilit că produsul .X. 10 este un agent de dezîncrustare, care are caracteristicile fizico-chimice ale unui lichid limpede galben deschis, cu punct de inflamabilitate 43 grade Celsius, nefiind păcură, având codul tarifar 38249045, și care conform art.174 alin.4 din Legea nr.571/2003, ca produs energetic ar fi supus unei accize numai dacă ar fi destinat a fi utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor .

Totodată, prin raportul de expertiză tehnică judiciară, întocmit de expert tehnic judiciar .X. .X., în dosarul nr..X/.X./2008 al Judecătoriei .X. – .X., prin certificatul de expertiză tehnică nr.08 OGC/.X.-A/07.01.2009, emis de .X. .X. s-a stabilit că produsul .X. 10 este un ulei petrolier greu, nu este păcură, are punct de inflamabilitate 40 grade Celsius și este utilizat ca agent de dezîncrustare, agent demulator, agent de protecție contra ruginii și agent de superfinisare. Expertiza a fost omologată prin Sentința nr..X./25.02.2009 a Judecătoriei .X.-.X., rămasă irevocabilă prin Decizia nr..X./22.06.2009 pronunțată de Tribunalul .X..

De asemenea, prin raportul de expertiză tehnică judiciară, întocmit de expert tehnic judiciar .X. .X., în dosarul nr..X./311/2008 al Judecătoriei .X., prin certificatul de expertiză tehnică nr.X OGC/.X.-A/14.11.2008, emis de .X. .X. s-a stabilit că produsul .X. 10 este un ulei petrolier greu, nu este păcură, are punct de inflamabilitate 50 grade Celsius și este utilizat ca agent de dezîncrustare, agent demulator, agent de protecție contra ruginii și agent de superfinisare. Expertiza a fost omologată prin

Încheierea nr.X/06.05.2009 a Judecătoriei .X., rămasă definitivă și irevocabilă la data de 10.07.2009, prin nerecurare.

Prin Raportul de expertiză tehnică judiciară întocmit de expert tehnic judiciar .X., în cadrul Dosarului nr..X./223/2008 al Judecătoriei .X., având ca obiect plângerea contravențională, în care determinarea parametrilor fizico-chimici ai probei respective s-a făcut prin raportul de încercare nr..X./16.03.2009 emis de către .X. .X. –.X. .X. – Control .X., s-a stabilit că produsul .X. 10 este un ulei petrolier greu, nu este păcură, are punct de inflamabilitate 42 grade Celsius și este utilizat ca agent de dezîncrustare, agent demulator, agent de protecție contra ruginii și agent de superfinisare și că nu este utilizat pentru încălzire sau combustibil motor. Expertiza a fost omologată prin Sentința nr.1502/CAF/11.05.2009 pronunțată de Judecătoria .X. în Dosarul nr..X./223/2008, prin care a fost admisă contestația formulată de contestatoarea **S.C .X. .X. SRL**, a fost anulat procesul verbal de contravenție seria ANP/200 nr..X./16.07.2008 emis de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., s-a dispus restituirea cantității de X litri produs cu denumirea .X. 10 și 7.200 litri produs cu denumirea MARTICK, precum și a autocisternei compuse din cap tractor, înmatriculată sub nr.PH -X- MYR și a cisternei înmatriculată sub nr.PH-X-TYR, a fost exonerată petenta de la plata amenzii în

quantum de X lei și a fost obligată intimată la plata cheltuielilor de judecată în quantum de X lei.

Societatea consideră că organul de control fiscal a reținut o stare de fapt greșită atunci când a afirmat că analizele efectuate pentru probele prelevate de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Garda Financiară .X., pentru **produsul .X.**, din autocisternele subdobânditorului S.C .X. X X SRL .X., și pentru care Laboratorul Vamal Central a emis Certificatele de analiză nr..X.-1/12.05.2008, nr..X.-2/12.05.2008, nr..X.-3/12.05.2008, nr..X.-X/12.05.2008 și nr..X.-5/12.05.2008, ar exprima realitatea, în sensul că față de probele prelevate nu ar exista conformitate privind caracteristicile fizico-chimice între produsul prelevat ca probă și produsul care figurează în rapoartele de fabricație ca solvent, și că aceste analize ar fi definitive și ar releva existența unui alt produs, și anume benzină, ulei ușor sau white spirit, în condițiile în care există probe contrarii administrate judiciar care stabilesc adevărata situație de fapt și care infirmă ceea ce a stabilit Laboratorul Vamal Central.

Contestatoarea arată că este total neadevărată constatarea potrivit căreia produsul .X. ar avea caracteristicile de benzină, de white spirit sau de ulei ușor și nu ale unui ulei petrolier ușor care nu este white spirit, susținând că produsul este un amestec de solvenți cu adaosuri pentru îmbunătățirea calității sale de degresant, utilizat ca diluant organic, cu o mare putere de solvatare în industria lacurilor și vopselelor, la degresarea pieselor mecanice, în construcții la impregnarea cofrajelor și nu de combustibil pentru încălzire sau pentru motor.

Dovada că produsul .X. este un ulei petrolier, cu punct de inflamabilitate de 21 grade Celsius și nu are compuși antidetonanți, iar acest produs este în realitate cel care figurează în specificațiile tehnice și în rapoartele de fabricație cu parametrii atestați conform fișei tehnice, o reprezintă faptul că prin expertize extrajudiciare sau judiciare asupra probelor prelevate, expertize omologate de către instanța de judecată, s-a constatat că produsul .X., din care s-au prelevat probele respective, nu este benzină.

Prin raportul de expertiză extrajudiciară efectuat la data de 20.07.2008 de către expert tehnic ing.X .X., privitor la Certificatul de Analiză nr.X-1/07.04.2008, emis de Laboratorul Vamal Central, s-a stabilit că produsul .X. nu este un ulei mineral purtător de accize, ci un solvent organic, utilizat în industria lacurilor și vopselelor, clasificat la poziția tarifară 38140090.

Prin raportul de expertiză tehnică judiciară, întocmit de expert tehnic judiciar .X. .X., în dosarul nr..X/.X./2008 al Judecătoriei .X. .X., prin certificatul de expertiză tehnică nr.08 OGC/.X.-B/07.01.2009, emis de .X. .X. s-a stabilit că produsul .X. nu are compoziție chimică definită și conține mai mult de 70% ulei de petrol, este un ulei petrolier, nu este white spirit, deoarece are punct de inflamabilitate mai .X. de 21 grade Celsius, nu are compuși antidetonați, și este utilizat ca diluant organic pentru îndepărtarea lacurilor și vopselelor, la degresarea părților mecanice, în construcții la impregnarea cofrajelor, fiind încadrat tarifar la poziția 381400.

Expertiza a fost omologată prin Sentința nr..X./25.02.2009 pronunțată de Judecătoria .X. –X. în dosarul nr..X/.X./2008, rămasă irevocabilă prin Decizia nr..X./22.06.2009, pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X/.X./2008, prin care a fost respins ca tardiv recursul formulat de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și ca nefondat recursul formulat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Prin Raportul de expertiză tehnică judiciară întocmit de expert tehnic judiciar .X., în cadrul Dosarului nr..X./223/2008 al Judecătoriei .X., având ca obiect plângerea contravențională, în care determinarea parametrilor fizico-chimici ai probei respective s-a făcut prin raportul de încercare nr..X./16.03.2009 emis de către .X. .X. –X. .X. – Control .X., s-a stabilit că produsul .X. este un ulei petrolier ușor, nu este white spirit, nu are compuși detonanți, este un amestec de solvenți cu calități de degresare și este utilizat în alte domenii decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, adică în industria lacurilor și vopselelor, ca degresant al pieselor mecanice și în construcții, fiind încadrat tarifar la poziția 38140090 și nefiind accizabil.

Expertiza a fost menținută prin Sentința nr.1501/CAF/11.05.2009 pronunțată de Judecătoria .X. în Dosarul nr..X./223/2008, prin care a fost admisă plângerea contravențională formulată de **S.C .X. .X. SRL**, a fost anulat procesul verbal seria G, nr..X./11.02.2008, a fost exonerată petenta **S.C .X. .X. SRL** de la plata amenzii în cuantum de X lei, a fost dispusă restituirea cantității de X litri produs cu denumirea .X., precum și a autocisternei compuse din cap tractor, înmatriculată sub nr.PH-X-DON și cisterna, înmatriculată sub nr.PH-X-DON, și a fost obligată intimată la plata cheltuielilor de judecată în cuantum de X lei.

Sentința nr.1501/CAF/11.05.2009 pronunțată de Judecătoria .X. în Dosarul nr..X./223/2008 a rămas definitivă și irevocabilă prin Decizia nr.X/03.06.2010, pronunțată de Tribunalul .X. în Dosarul nr..X./223/2008, prin care a fost respins ca nefondat recursul formulat de recurenta-intimată Garda Financiară .X. și a fost obligată la plata sumei de X lei cheltuieli de judecată.

Societatea consideră că organul de control fiscal a reținut o stare de fapt greșită atunci când a afirmat că analizele efectuate pentru probele prelevate de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru **produsul .X.**, din autocisternele subdobânditorului S.C .X. X SRL .X., și pentru care Laboratorul Vamal Central a emis Certificatele de analiză nr.X/12.05.2008, nr..X./12.05.2008, nr.4X-2/12.05.2008, nr.X-3/12.05.2008, nr.X-X/12.05.2008, nr..X.-1/12.05.2008, nr..X.-2/12.05.2008, nr..X.-3/12.05.2008 și nr..X.-X/12.05.2008, ar exprima realitatea, în sensul că față de probele prelevate nu ar exista conformitate privind caracteristicile fizico-chimice între produsul prelevat ca probă și produsul care figurează în rapoartele de fabricație ca solvent, și că aceste analize ar fi definitive și ar releva existența unui alt produs, și anume benzină specială, alta decât white spirit, în condițiile în care există probe contrarii administrate judiciar care stabilesc adevărata situație de fapt și care infirmă ceea ce a stabilit Laboratorul Vamal Central.

Constatoarea susține că este total neadevărat că produsul X, ar avea caracteristicile de benzină specială, alta decât white spirit și nu ale unui solvent organic utilizat în industria petrolieră și industria lacurilor și vopselelor.

Dovada că produsul .X. este un amestec de hidrocarburi alifatic saturate, uleiuri fine și compuși oxigenați, este un preparat constituit dintr-un amestec de solvenți cu adaosuri pentru îmbunătățirea calității de degresant, este un compus volatil cu inflamabilitatea scăzută și care nu are compuși antidetonanți, având destinația de degresant în industria petrolieră, de solvent în industria lacurilor și vopselelor, ori de spălare a suprafețelor poluate cu produse petroliere negre, cu încadrarea tarifară la codul 38140090, iar acest produs este în realitate cel care figurează în specificațiile tehnice și în rapoartele de fabricație cu parametrii atestați conform fișei tehnice, o reprezintă faptul că prin expertize extrajudiciare sau judiciare asupra probelor prelevate, expertize omologate de către instanța de judecată, s-a constatat că produsul .X. nu este o benzină specială, alta decât white spirit și are destinațiile mai sus enunțate.

Astfel, prin raportul de expertiză extrajudiciară efectuat la data de 20.07.2008 de către expert tehnic ing.X .X., privitor la Certificatul de Analiză nr.X-1/07.04.2008, emis de Laboratorul Vamal Central, s-a stabilit că produsul .X., nu este benzină specială, alta decât white spirit, purtător de accize, ci un solvent organic utilizat în industria lacurilor și vopselelor, clasificat la poziția tarifară 38140090.

Totodată, prin raportul de expertiză tehnică judiciară, întocmit de expert tehnic judiciar .X. .X., în dosarul nr..X/.X./2008 al Judecătoriei .X. .X., prin certificatul de expertiză tehnică nr.08 OGC-.X.-C/07.01.2009, emis de .X. .X. s-a stabilit că produsul .X. nu are o compoziție chimică definită, conține mai mult de 70% ulei de petrol, este un amestec de hidrocarburi alifatic saturate, olefine și compuși oxigenați, este un preparat constituit dintr-un amestec de solvenți cu adaos pentru îmbunătățirea calității de degresat, este un lichid volatil cu punct de inflamabilitate scăzut, nu are compuși antidetonanți, este utilizat ca degresant pentru curățirea bazinelor, ca solvent în industria lacurilor și vopselelor, ori ca agent de spălare asupra suprafețelor poluate cu produse petroliere negre și este încadrat tarifar la codul NC 38140090.

Expertiza a fost omologată prin Sentința nr..X./25.02.2009 pronunțată de Judecătoria .X.-.X. în Dosarul nr..X/.X./2008, rămasă irevocabilă prin Decizia nr..X./22.06.2010, pronunțată de Tribunalul .X. în Dosarul nr..X/.X./2008, prin care a fost respins ca tardiv recursul formulat de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și ca nefondat recursul formulat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Organul de control fiscal a reținut o stare de fapt greșită atunci când a afirmat că pentru **produsul .X.**, pentru care nu au fost prelevate probe, pe baza rețetelor de fabricație și a rapoartelor de producție, s-a determinat că acest produs este un produs energetic, care, în funcție de materiile prime pe care le încorporează, ar avea caracteristicile unor uleiuri care sunt obținute prin simple amestecuri, care nu schimbă structura materiilor prime respective, și în consecință, produsul finit ar fi un produs accizabil, în condițiile în care există probe contrarii administrate judiciar care stabilesc adevărata situație de fapt și nu cea stabilită de organele de control fiscal.

Constatoarea susține că este total neadevărat că produsul .X. nu ar fi un solvent organic care este diferit de materiile prime pe care le încorporează și

care este obținut din amestecul a două benzine cu destinație primară cu un solvent organic ușor și un ulei parafinic aditivat și care se utilizează ca dizolvant în industria petrolului, precum și în industria lacurilor și vopselelor.

Dovada că produsul .X. este un amestec de hidrocarburi alifatic saturate, uleiuri fine și compuși oxigenați, este un preparat constituit dintr-un amestec de solvenți cu adaosuri pentru îmbunătățirea calității de degresat, este un compus volatil cu inflamabilitatea scăzută și care nu are compuși antidetonanți, având destinația de degresant în industria petrolieră, de solvent în industria lacurilor și vopselelor, ori ca spălare a suprafețelor poluate cu produse petroliere negre, cu încadrarea tarifară la codul 38140090, iar acest produs este în realitate cel care figurează în specificațiile tehnice și în rapoartele de fabricație cu parametrii atestați conform fișei tehnice, o reprezintă faptul că prin expertize extrajudiciare sau judiciare asupra probelor prelevate, expertize omologate de către instanța de judecată, s-a constatat că produsul .X., din care s-au prelevat probele respective are destinațiile mai sus enunțate.

Prin raportul de expertiză extrajudiciară întocmit la data de 20.07.2008 de către expert tehnic ing.X .X., privitor la Certificatul de Analiză nr..X.-X/12.05.2008, emis de Laboratorul Vamal Central, s-a stabilit că produsul .X. nu este ulei purtător de accize, ci un solvent organic utilizat în industria lacurilor și vopselelor, clasificat la poziția tarifară 38140090.

Contestatoarea invederează că organul de control a reținut o stare de fapt greșită atunci când pe baza unor probe prelevate de Oficiul Județean pentru Protecția Consumatorului .X. și Oficiul Județean pentru Protecția Consumatorului .X., pentru produsul .X. 10, din autocisternele PH -X –BIM și .X.-33-BYA/.X.-78-BYA, în diferite zone ale țării, probe prelevate de la alți deținători ai produsului decât S.C .X. .X. SRL, apreciază, în urma analizelor făcute de Laboratorul Vamal Central, că produsul respectiv ar fi altceva decât un solvent organic și că pentru acesta ar trebui să fie plătite accize de către producătorul S.C .X. .X. SRL.

În condițiile în care aceste probe au fost prelevate nu de la S.C .X. .X. SRL, ci de la alți deținători ai produselor, care puteau după preluare să le altereze parametrii, contestatoarea consideră că asemenea analize nu sunt opozabile S.C .X. .X. SRL, cu atât mai mult cu cât nu au fost efectuate în contradictoriu cu S.C .X. .X. SRL

Mai mult, contestatoarea susține că toate hotărârile judecătorești au fost pronunțate în contradictoriu cu autoritățile vamale și fiscale, cu competențe în domeniu, participând la procese și formulând cereri, apărări, obiecții și concluzii la examinarea în fond a cauzelor respective.

Organul de control fiscal a reținut o stare de fapt greșită atunci când pe baza constatărilor secțiilor teritoriale ale Gărzii Financiare .X., .X., .X., .X., .X. și .X. a reținut că S.C .X. .X. SRL ar fi avut raporturi de comercializare cu societăți comerciale inexistente, cu societăți comerciale inactive din punct de vedere fiscal sau cu societăți comerciale care ar fi utilizat produsele obținute de la S.C .X. .X. SRL ca și combustibil, iar S.C .X. .X. SRL ar fi răspunzătoare pentru ceea ce se întâmplă cu destinația produselor livrate acestora.

Astfel, referitor la S.C .X. X SRL, S.C .X. X SRL, S.C X X SRL , S.C X OIL SRL, S.C X.EXP.SRL, contestatoarea susține că este neadevărat ceea ce se afirmă, în condițiile în care acestea sunt înregistrate la Registrul Comerțului, pot fi identificate și controlate de organele fiscale, fiind răspunzătoare de ceea ce fac cu produsele respective, pentru al căror regim fiscal au fost atenționate de către S.C .X. .X. SRL.

În acest sens, contestatoarea arată că există acte de control întocmite de organele fiscale la aceste societăți, respectiv procesul verbal nr..X./15.08.2008 emis de către Direcția generală a finanțelor publice .X., pentru S.C .X. .X. SRL și procesul verbal încheiat la data de 30.07.2008 de către Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru S.C .X. .X. SRL, care este înregistrat și în Registrul de Control la nr.X/30.07.2008 și care atestă faptul că societățile respective există și sunt răspunzătoare dacă deturneză destinația reală a produselor livrate.

Referitor la constatările făcute de comisarii Gărzii Financiare .X., care ar fi găsit la transportatori acte de proveniență a produselor și că în baza acestor constatări s-ar putea "*prezuma*" că produsele respective ar fi trebuit obținute în regim de antrepozit fiscal, contestatoarea invocă adresele nr..X./10.06.2008, nr..X./10.06.2008, nr..X./10.06.2008 emise de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație, prin care se comunică **S.C .X. .X. SRL** că produsele respective nu sunt accizabile, fapt atestat și de adresa nr..X./TFN/07.07.2008, înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./08.07.2008.

Contestatoarea arată că organul de control nu a ținut cont de ordonanțele și rezoluțiile emise de organele de cercetare penală, ca urmare a cercetărilor penale efectuate împotriva administratorului **S.C .X. .X. SRL** la sesizarea Gărzii Financiare și a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., cercetări care s-au finanțat cu scoaterea de sub urmărire penală, deoarece s-a constatat că nu există asemenea fapte, iar activitatea societății și a administratorului acesteia s-a desfășurat în conformitate cu normele legale în materie penală și fiscală.

În acest sens, contestatoarea arată că prin Ordonanța nr.53/P/2008 a Direcției Naționale Anticorupție, Serviciul Teritorial .X. s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de X, cercetat sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art.9 pct.11 lit.a), b),c) și f) din Legea nr.241/2005 și art.296 alin.1, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motivându-se că probele ridicate de organele de control și rezultatul analizei acestora sunt puse sub semnul întrebării sub aspectul veridicității, în condițiile în care Laboratorul Central Vamal nu este acreditat RENAR și cu atât mai mult cu cât prin expertizele judiciare administrate în Dosarele nr..X./223/2008 și nr..X./223/2008 ale Judecătorei .X., analizele respective au fost infirmate. Mai mult decât atât s-a reținut că .X. .X. .X., în calitate de administrator al **S.C .X. .X. SRL** nu a distribuit și valorificat către societățile comerciale cu care a derulat activități de comerț uleiuri minerale neaccizabile drept carburant auto.

Prin Ordonanța nr.53/P/2008 Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial .X. a concluzionat că S.C .X. .X. SRL nu datorează acele sume către bugetul consolidat de stat pe de o parte, întrucât produsele analizate în urma probelor prelevate nu intră în categoria celor accizabile, iar pe de altă parte, deși au fost analizate produsele din loturi individualizate și prelevate o singură dată, organul fiscal a stabilit debitul fiscal pentru perioada mai 2006 -mai 2008, în condițiile în care pentru celelalte operațiuni comerciale nu au fost prelevate probe din produsele energetice și, în consecință, nu s-a stabilit caracterul accizabil al acestora.

Prin Rezoluția din 25.09.2009 pronunțată în dosarul nr.3317/P/2009 de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. s-a confirmat popunerea organelor de poliție de neîncepere a urmăririi penale împotriva numitului .X. .X. .X., reținându-se că produsul .X. 10 a avut în componență white spirit și alți

compuși, și că nu este de natura celor accizabile, astfel că, în cauză, nu s-a comis infracțiunea prevăzută de art.296 alin.1, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organul de control a ignorat în totalitate în determinarea stării de fapt îndrumările date de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin Decizia nr.X/30.04.2010.

Contestatoarea arată că organul de control a stabilit eronat situația de fapt, reținând că produsele energetice realizate de S.C .X. .X. SRL trebuiau să fie produse în cadrul unui antrepozit fiscal, în condițiile în care acestea, în raport de rețetele de fabricație, de tehnologia de realizare și de destinația de utilizare și încadrarea tarifară nu sunt supuse regimului de antrepozit fiscal.

Se reține greșit că S.C .X. .X. SRL nu a fost utilizator final pentru materiile prime și materialele achiziționate în baza autorizațiilor de utilizator final, în condițiile în care acestea au fost utilizate în procesul de prelucrare, cu consecința realizării unor produse noi, respectiv .X. 10, .X., .X. și .X., produse livrate cu destinație de degresanți și în niciun caz cu regim de combustibil pentru motoare sau încălzire.

Totodată, se reține greșit că S.C ".X. .X. " SRL ar fi fost un comerciant en gross, în condițiile în care a avut și are regimul de producător și livrează produsele obținute în urma unui proces tehnologic, ca urmare a combinării de materii prime și materiale, produse care sunt diferite de acestea din urmă.

Referitor la susținerea organului de control că laboratoarele S.C .X. SA nu ar deține acreditări RENAR și laboratoarele SGS .X. SA nu ar fi acreditate, contestatoarea susține că există dovezi clare și anume, Certificatul de Acreditare nr.OI 005, cu valabilitate până la data de 17.01.2014, Certificatul de Acreditare nr.LI. 005, cu valabilitate până la data de 24.09.2011, care atestă că laboratoarele S.C .X. SA au acreditări și Certificatul nr.08 OGC/.X.-A+B+C/14.11.2008 care atestă că laboratoarele SGS .X. SA sunt acreditate RENAR.

Organul de control face o gravă eroare atunci când stabilește doar pe baza probelor prelevate din cele câteva loturi individuale de fabricație din anul 2008 că S.C .X. .X. SRL ar datora accize și pentru loturi de fabricație din

perioada anilor 2006 -2008, din care nu au fost rec.X.ate probe și care nu mai există în realitate, contrazicând prin aceasta chiar o mențiune făcută de către Direcția Națională Anticorupție prin Ordonanța 53/P/2008, în care se reține că nu este posibilă determinarea unor stări de fapt pentru loturi care nu pot fi expertizate în fapt și pentru care nu se poate dovedi existența unei greșeli de fabricație, a unei erori de comercializare sau de altă natură.

Societatea consideră că organul de control reține o stare de fapt greșită atunci când își fundamentează concluziile pe corespondența care a purtat-o în timpul controlul cu Autoritatea Națională a Vămirilor și prin care i se comunică observații critice asupra expertizelor administrate judiciar, asupra încadrărilor tarifare ori a altor aspecte.

În acest sens, contestatoarea arată că prin adresa nr..X./TFN/27.07.2010, Autoritatea Națională a Vămirilor critică rapoartele de expertiză administrate judiciar, în condițiile în care a fost parte în procesele derulate la Judecătoria .X., Judecătoria .X., Judecătoria .X.-.X. și în care a formulat apărări, iar prin hotărârile judecătorești pronunțate, definitive și irevocabile s-a statuat, cu putere de lucru judecat, că adevărata situație de fapt privind produsele respective este cea care a fost constatată prin acele expertize, situație care a fost validată irevocabil prin sentințe judecătorești.

Contestatoarea susține că organele fiscale au reținut în mod eronat că aceasta ar fi produs uleiuri minerale, că ar fi funcționat în fapt ca antrepozit fiscal, că nu ar fi respectat scopul și destinația produselor obținute, precum că ar fi comercializat către societăți fictive produsele obținute.

Caracterul neaccizabil al produselor fabricate de S.C .X. .X. SRL a fost reținut prin Decizia nr.X/03.06.2010 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./223/2008, unde s-a apreciat că produsele nu fac parte din cele prevăzute de art.175 alin.1, alin.2, alin.3) din Legea nr.571/2003, ci sunt produse exceptate de la plata accizelor, astfel că S.C .X. .X. SRL nu a săvârșit fapta prevăzută de art.220 alin.1, lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

Prin Decizia nr.X/15.07.2009 pronunțată de Curtea de Apel .X. în Dosarul nr.X/104/2008 s-a apreciat, cu putere de lucru judecat, că din probele

administrative rezultă că S.C .X. .X. SRL a respectat scopul și destinația produselor obținute.

Mai mult, prin aceeași hotărâre judecătorească, definitivă și irevocabilă, s-a arătat că Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. nu au avut niciun dubiu asupra calității de produse exceptate de la plata accizelor, a produselor fabricate de S.C .X. .X. SRL.

În mod eronat, organul de control a reținut că societatea a înstrăinat produsele mai sus menționate către societăți tip fantomă, în condițiile în care, pe de o parte, la data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare acestea îndeplineau condițiile legale de funcționare, iar pe de altă parte, organele de control nu se raportează numai la partenerii contractuali ai S.C .X. .X. SRL, ci și la subdobânditorii produsului.

Contestatoarea invederează că organul de control a interpretat și aplicat eronat dispozițiile art.168, art.175, art.178, art.186 și cele ale art.240 din Codul Fiscal.

Societatea consideră că nu a produs și depozitat produse accizabile și prin urmare nu era necesară autorizarea acesteia ca antrepozit fiscal.

S.C .X. .X. SRL susține că nu a schimbat destinația inițială a produselor, ci le-a folosit în scop industrial, ca materii prime în procesul de fabricație a produselor .X. 10, .X., .X. și .X., pe care ulterior, le-a comercializat.

Contestatoarea apreciază că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.175 alin.4 din Codul fiscal, pentru a se calcula accize pentru produsele .X. 10, .X., .X. și .X., întrucât acestea au fost utilizate drept solvenți și nu drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

Contestatoarea arată că actele administrative fiscale atacate, respectiv Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011 sunt nule, în condițiile în care prin Sentința nr..X./14.03.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. în Dosarul nr..X./54/2011 a fost anulată Decizia nr..X./30.11.2010 pronunțată de Agenția Națională de Administrare

Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, actul în baza căruia a fost refăcut controlul fiscal.

În consecință, contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale, respectiv Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./02.03.2011, precum și exonerarea de la plata sumei de .X. lei, compusă din:

- .X. lei cu titlu de accize pentru perioada 01.06.2006
– 31.05.2008;
- .X. lei cu titlu de majorări de întârziere aferente accizelor.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-OT nr..X./15.04.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. societatea reiterează susținerile din contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.03.2011 a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. considerând că dacă nu datorează accize stabilite suplimentar în sarcina sa nu datorează nici diferența de taxă pe valoarea adăugată determinată ca urmare a majorării bazei de calcul cu contravaloarea accizelor stabilite de organele de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Prin urmare, S.C .X. .X. SRL consideră Decizia de impunere nr.F-OT nr..X./15.04.2011 precum și Raportul de inspecție fiscală nr.F-OT nr..X./15.04.2011 întocmite de Direcția generală a finanțelor publice .X. ca fiind netemeinice și nelegale, pentru motivele prezentate mai sus, și pe cale de consecință solicită anularea acestora precum și exonerarea societății de la plata sumei de .X. lei reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011 întocmit de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în urma reverificării efectuate ca urmare a Deciziei nr..X./30.11.2010 emisă de Direcția generală de

soluționare a contestațiilor prin care s-a dispus reanalizarea cauzei având în vedere aceleași operațiuni ce au făcut obiectul capitolelor desființate din actele de control atacate, respectiv Decizia de impunere nr..X./12.08.2010 și Decizia de impunere nr..X./17.09.2010 în conformitate cu dispozițiile legale incidente în materie în perioada supusă controlului, având în vedere și constatările Gărzii Financiare - Comisariatul General din adresa nr..X./13.03.2008, au rezultat următoarele:

S.C .X. .X. SRL i-au fost eliberate de Direcția generală a finanțelor publice .X. autorizațiile de utilizator final nr..X./19.06.2006, nr..X./19.06.2006 nr..X./21.08.2006, nr..X./21.08.2006, nr..X./10.10.2006 si nr..X./06.11.2006, pentru fabricația următoarelor produse:

1.XX 10, demulator, antifungic și anticarie, obținut în amestec, astfel: white spirit sau dilustar 150 40-60%, component DA sau .X. SE 80/115, 10%, ulei industrial 30-50%;

2. .X., solvent dizolvant, degresant, obținut în amestec, astfel:
a. white spirit 70-95% și .X. 80/115 5-30%, sau component DA 5-30%;

b.dilustar 150 70-95%, si .X.â 80/115 5-30%, sau component DA 5-30%;

c. white spirit sau dilustar 150 70-85% si ulei industrial 15-30%;

3. .X., solvent, dizolvant, degresant, obținut în amestec:
a. .X. SE80/115 80-90% sau component DA 80-90% și .X. SE 30/60 10-20%;

b. .X. SE80/115, 85% și white spirit sau dilustar 150 15%;

c. component DA 85% și white spirit sau dilustar 150 15%;

d. .X. SE 30/60, 85% și white spirit sau dilustar 150 15%;

4. .X., solvent diluant, obținut în amestec astfel:
a. dilustar 150 25-35%, .X. SE 80/115 15-20%, white spirit 45-55% și ulei industrial 5-10%;

b. .X. SE 30/60 70-90% și .X. SE 80/115 10-30% sau component DA 10-30%.

Pentru anii 2007-2008, au fost emise autorizațiile de utilizator final nr.RO X/14.03.2007, nr.RO X/14.03.2007, nr.RO 28 X/07.12.2007 și RO 28 X/10.03.2008, pentru următoarele produse: white spirit NC 27101121, white spirit raf. NC 27101121, .X. SE 30/60 NC 27101125, .X. SE 80/115 NC 27101125, dilustar NC 27101929, component DA NC 27101125.

Activitatea de fabricație a produselor finite a fost efectuată în instalații și rezervoare specifice, aflate în patrimoniul societății, cu o capacitate de producție și depozitare de X litri.

În perioada iunie 2006 - mai 2008, societatea a aprovizionat pe baza autorizațiilor de utilizator final produse energetice în regim de scutire de la plata accizelor fără a depăși cantitățile aprobate, precum și uleiuri minerale necesare la fabricarea produselor finite conform rețetarelor.

Cantitatea de produse finite obținută a fost livrată en gross, vrac în cisterne către următorii clienți: S.C .X. X SRL .X.;

S.C .X. .X. SRL X.

Din produsele finite fabricate de S.C .X. .X. SRL au fost prelevate probe după cum urmează:

Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a prelevat pentru produsul .X. 10, probe din rezervoarele producătorului pe care le-a trimis spre analiză Laboratorului Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor .X., abilitat în efectuarea analizei probelor conform Ordinului Vicepreședintelului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008, care în urma analizei efectuate a emis certificatul de analiză nr..X./07.04.2008 din care rezultă că proba reprezintă păcură conform Notei de capitol nr.2 și Notei complementare nr.2 d) și f) de la capitolul 27, clasificarea tarifară propusă fiind:

- 27101951, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific conform Notei complementare nr.5 de la capitolul 27;

- 27101955, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definit pentru subpoziția 27101951 de la capitolul 27;

- 27101961, 27101963, 27101965, 27101969, în funcție de conținutul de sulf - dacă produsul este destinat altor utilizări.

S.C .X. .X. SRL a contestat rezultatul înscris în certificatul de analiză nr..X./07.04.2008.

Prin adresa nr..X., .X./SLV/06.06.2008 Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din Autoritatea Națională a Vămilelor, a comunicat S.C .X. .X. SRL că se mențin concluziile formulate în certificatul de analiză nr..X./07.04.2008.

Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în cadrul unei acțiuni comune întreprinse împreună cu Garda Financiară -Secția .X. au oprit în trafic la .X. .X. în noaptea de 22 - 23.04.2008, două transporturi de produse energetice provenind de la S.C .X. .X. SRL SRL cu destinația S.C .X. .X. SRL .X., acțiune în care au depistat asupra conducătorilor auto existența unor avize de însoțire a mărfurilor emise de S.C .X. X SRL .X. către S.C X SRL .X. Iulia.

Autocisternele au fost conduse la sediul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru prelevarea de probe în vederea trimiterii spre analiză Laboratorului Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor.

Au fost prelevate un număr de patru probe din produsul **X 10**, cinci probe din produsul **.X.** și o probă din produsul **.X.** din toate compartimentele autocisternelor.

În urma efectuării analizelor de către Laboratorul Vamal Central, rezultatele au fost următoarele:

Pentru produsul **.X. 10**, au fost emise certificatele de analiză nr..X./12.05.2008, .X./05.05.2008, .X./12.05.2008 și .X./12.05.2008 concluziile

fiind identice cu cele rezultate în urma analizelor probelor prelevate de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Pentru produsul .X., au fost emise certificatele de analiză nr..X.-1, .X.-2, .X.-3, .X.-4, .X.-5/12.05.2008 sunt înscrise următoarele concluzii:

Conform certificatului de analiză nr..X.-1/12.05.2008, proba reprezintă white spirit conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;
- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția cuprinsă între 27101111 și între 27101121.

Pentru certificatele de analiza nr..X.-2, 443-4, .X.-5/12.05.2008, proba reprezintă benzină specială alta decât white spirit conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;
- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția cuprinsă între 27101111 și între 27101125.

Conform certificatului de analiza nr. .X.-3/12.05.2008, proba reprezintă ulei ușor care nu este o benzină specială conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;

- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția 27101111....

- 27101141, dacă produsul este utilizat ca benzina pentru motor,

- 27101190, dacă produsul este destinat altor utilizări.

Pentru produsul .X., în certificatul de analiză nr.X/12.05.2008 sunt înscrise următoarele concluzii: proba reprezintă benzină specială, alta decât white spirit conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;

- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția 27101111....,

- 27101125.

În data de 19.06.2008, conform adresei nr..X./TNF/07.07.2008 a Direcției Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal .X., în prezența reprezentantului legal al firmei, .X. .X. .X., s-a efectuat analiza probei 2, rezultând:

- în cazul certificatelor de analiză nr..X./12.05.2008, nr..X./12.05.2008, nr..X./12.05.2008, nr..X./12.05.2008, în urma analizării probei 2, reprezentantul legal al firmei este de acord cu rezultatul analizelor de laborator, dar contestă concluziile acestora: proba reprezintă păcură, fiind menținute concluziile formulate inițial;

- în cazul certificatelor de analiză nr..X.-3/12.05.2008, nr..X.-1/12.05.2008, nr..X.-2/12.05.2008, nr..X.-4/12.05.2008, nr..X./12.05.2008, în urma analizării probei 2, reprezentantul legal al firmei este de acord cu toate celelalte rezultate înscrise în acestea, fiind menținute concluziile formulate inițial.

Oficiului Județean pentru Protecția Consumatorului .X. a prelevat o probă de .X. 10 din rezervoarele aparținând S.C .X. .X. SRL , în data de 22.02.2008, așa cum rezultă din adresa nr..X./25.02.2008 și înaintată Laboratorului Vamal Central .X. de către Garda Financiară – Comisariatul General.

Din aceeași adresă rezultă că și Oficiului Județean pentru Protecția Consumatorului .X. a prelevat probe din autocisternele cu număr de înmatriculare PH-X-BIM/PH-X-BIM și PH-X-BIA/PH-X-BIA, identificate la .X., județul .X., cu ocazia acțiunii întreprinse de comisarii Gărzii Financiare în data de 22.02.2008, care transportau produse energetice încărcate de la S.C .X. .X. SRL.

Garda Financiară –Comisariatul General, prin adresa sus menționată, solicită Laboratorului Vamal Central efectuarea analizelor probelor prelevate.

Cu adresa nr.12270/SLV/04.03.2008, Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din Autoritatea Națională a Vămilelor transmite solicitantului rezultatul probelor prelevate, astfel:

Produsul **X 10** prelevat de reprezentanții Oficiului Județean pentru Protecția Consumatorului .X. din rezervoarele aparținând S.C .X. .X. SRL reprezintă un amestec de aproximativ 50% fracție ușoară de tip white spirit și 50% fracție grea, clasificarea tarifară a produsului fiind:

- 27101951, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific conform Notei complementare nr.5 de la capitolul 27;
- 27101955, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția 27101951 de la capitolul 27,
- 27101961, 27101963, 27101965, 27101969, în funcție de conținutul de sulf, dacă produsul este destinat altor utilizări.

Produsul petrolier prelevat de reprezentanții Oficiului Județean pentru Protecția Consumatorului .X. din compartimentul nr.4 al autocisternei .X.-80-BIA

și din autocisterna nr. .X.-78-BIA reprezintă un amestec de aproximativ 50% fracție ușoară de tip white spirit și 50% fracție grea, clasificarea tarifară fiind aceeași cu cea menționată mai sus.

Produsul petrolier prelevat de reprezentanții Oficiului Județean pentru Protecția Consumatorului .X., din compartimentul nr.5 al autocisternei .X.-80-BIM, reprezintă un ulei greu care se clasifica la poziția tarifară 27101999.

Pentru produsul .X. nu a fost prelevate probe.

Având în vedere rețetele de fabricație ale acestui produs s-a constatat că acesta, conform rapoartelor de producție, a fost obținut dintr-un amestec de benzine speciale (.X. SE 80/115 – NC 27101125, .X. SE 30/60 – NC 27101125, white spirit - NC 27101121) combinate între ele sau cu diluștar – NC 27101929 în proporție de 8,94 -91,44, respectiv cu uleiuri minerale rafinate în proporție de 5,05 -27,27%.

Concluziile analizării probelor de către Laboratorul Vamal Central sunt reflectate și în configurația produselor finite obținute conform rapoartelor de producție, respectiv materiile prime folosite și procentul acestora în total produs obținut, astfel:

- **la produsul X 10**, total rapoarte de producție 373, din care:

- la 179 s-au respectat rețetele de fabricație (materii prime și procent materie primă, exemplu cel din data de 24.11.2007;

- la 135 rețetele de fabricație au fost respectate numai din punct de vedere al materiilor prime, nu și al procentului în total produs finit, exemplu cel din data de 22.08.2007;

- la 59 rețetele de fabricație nu s-a respectat nici una din variantele de fabricație, exemplu cel din data de 18.12.2007;

- **la produsul .X.**, total rapoarte de producție 162, din care:

- la 11 s-au respectat rețetele de fabricație (materii prime și procent materie primă, exemplu cel din data de 01.02.2008;

- la 110 rețetele de fabricație au fost respectate numai din punct de vedere al materiilor prime, nu și al procentului în total produs finit, exemplu cel din data de 09.04.2008;

- la 41 rețetele de fabricație nu s-a respectat nici una din variantele de fabricație, exemplu cel din data de 05.02.2008;

- **la produsul .X.**, total rapoarte de producție 132, din care:

- la 9 rapoarte de producție s-au respectat rețetele de fabricație

materii prime și procent materie primă, exemplu cel din data de 29.06.2007;

- la 48 rapoarte de producție, rețetele de fabricație au fost respectate numai din punct de vedere al materiilor prime, nu și al procentului în total produs finit, exemplu cel din data de 18.05.2007;

- la 75 rapoarte de producție, rețetele de fabricație nu s-au respectat nici una din variantele de fabricație, exemplu cel din data de 22.11.2007.

Organele de control vamal au constatat că deși pentru aceste trei produse a rezultat că, prin materiile prime folosite, la unele rapoarte de producție s-a respectat rețeta de fabricație, conform certificatelor de analiză emise de Laboratorul Vamal Central acestea sunt încadrate tot în categoria produselor energetice

Având în vedere precizările din adresa nr..X./TNF/07.07.2008 organele de control vamal au constatat că *“produsul obținut prin amestecul, în diferite proporții, a unor produse energetice clasificate toate la poziția NC 2710 este tot un produs energetic, în sensul art.175 alin.1) din Codul fiscal clasificat la poziția NC 2710 întrucât 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 baza de ulei petrolier) precum și compoziția predominantă în hidrocarburi nearomatice menținându-se și în produsul finit.*

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).

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”.

De asemenea atât din certificatele de analiză a probelor prelevate cât și din rapoartele de încercare întocmite ca urmare a analizelor efectuate în laboratorul propriu al S.C .X. .X. SRL, rezultă că toate produsele obținute prin simple amestecuri de produse energetice, au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C.

Din constatările secțiilor teritoriale ale Gărzii Financiare .X., .X., .X., .X., .X. și .X. cuprinse în adresa nr..X./13.03.2008 a Gărzii Financiare - Comisariatul General au rezultat următoarele:

Referitor la clienții S.C .X. .X. SRL s-a constatat că S.C .X. .X. SRL .X. este o societate comercială care nu deține în patrimoniu instalații sau capacități de depozitare pentru produse energetice și nici mijloace de transport specifice unor astfel de activități, firma deține doar un spațiu unde se află sediul social.

În legătură cu clienții cărora S.C .X. X SRL .X. le-a vândut mai departe cantitățile respective s-a constatat că aceștia au un comportament fiscal inadecvat (nu funcționează la sediile sociale sau puncte de lucru declarate, administratorii nu pot fi identificați).

Astfel, principalii clienți scriptici ai S.C .X. X SRL .X. sunt:

S.C X SRL .X., S.C X IMPEX SRL .X., S.C X SRL .X., S.C .X. X .X. SRL .X., sunt firme inactive fiscal care nu funcționează la sediile declarate și ai căror acționari nu pot fi contactați, conform adresei nr..X./03.03.2008 emisă de Garda Financiară .X. .

S.C .X. .X. SRL .X. este o firmă care nu funcționează la sediul social declarat și nu deține în patrimoniu instalații sau capacități de producție și nici mijloace de transport specifice, conform adresei nr..X./04.03.2008 a Gărzii Financiare .X..

S.C .X. SRL .X. nu a putut fi indentificată la sediul social, contractul de închiriere de la adresa respectivă fiind expirat. Aceasta nu deține în patrimoniu utilaje, instalații sau mijloace de transport specifice unei astfel de activități, iar faptul că decontul de TVA a fost depus în luna aprilie 2007 atestă un comportament fiscal de firma inactivă.

De asemenea, din adresa nr..X./13.03.2008 a Gărzii Financiare - Comisariatul General reiese derularea unor acțiuni care aveau ca obiectiv stabilirea în teren a realității și legalității tranzacțiilor, precum și identificarea destinației și locațiilor certe spre care se deplasau produsele, fiind identificate în acest sens în seara zilei de 21.02.2008 două autocisterne cu numerele de înmatriculare .X.-30- BIM/.X.-80-BIM și .X.-78- BIA/.X.-33-BIA care au încărcat de la S.C .X. .X. SRL produs energetic X 10 cu destinația S.C .X. SRL .X..

S-a constatat că mijloacele de transport auto au ajuns în localitatea Sebes în incinta unei stații de distribuții carburanți aparținând S.C .X. SRL .X., județul .X. unde din autocisterna cu număr de înmatriculare PH-X- BIM/PH-X-BIM a fost descarcată întreaga cantitate de produse energetice, cea mai mare parte într-o autocisterna proprietatea S.C .X. SRL .X. și restul într-unul din cele doua rezervoare de carburanți auto, fără a se preda documentele care să justifice proveniența marfurilor.

Comisarii Gărzii Financiare .X. au constatat că șoferul autocisternei deținea atât factura emisă de S.C .X. .X. către S.C .X. X SRL .X. cât și un aviz de însoțire a mărfii emis de S.C .X. X SRL .X. pentru S.C .X. .X. SRL .X. privind livrarea cantități de X litri .X. 10. A doua cisternă nu a putut fi descarcată datorită intervenției comisarilor Gărzii Financiare, fiind indentificate de asemenea, documentele de livrare emise de S.C .X. .X. SRL către S.C .X. X X SRL .X. cât și un aviz de însoțire a mărfii emis de S.C .X. .X. SRL .X. pentru S.C .X. .X. SRL .X. privind livrarea cantității de .X. litri .X. 10.

S-a mai constatat că S.C .X. X SRL .X. era doar un client scriptic cu rolul de a deturna verificările către o pista falsă, S.C .X. .X. SRL, beneficiarul real

fiind S.C .X. SRL care a achiziționat produsele energetice fără documente de proveniență legale cu scopul dovedit de a le amesteca cu motorină, în locația respectivă având loc o operațiune ilegală prin care cantitatea de motorină deținută de S.C .X. SRL a fost triplată prin adaugare de .X. 10, produsul nou obținut urmând să fie introdus în circuitul carburanților auto.

Totodată, s-a constatat că transportatorul căruia îi aparțineau autocisternele era S.C X SRL .X. și S.C .X. SRL .X., care conform datelor de la Oficiul Registrului Comertului îl au ca administrator pe domnul .X. D. .X. .X., administrator și al S.C .X. .X. SRL.

În consecință, reprezentanții Gărzii Financiare - Comisariatul General au constatat că S.C .X. .X. SRL a produs în afara antrepozitului fiscal produse energetice accizate pentru care normele legale prevăd obligația autorizării în acest sens și plata accizelor la bugetul de stat.

De asemenea au dispus deplasarea acestor produse în afara regimului suspensiv.

Produsele energetice respective nu puteau fi produse și/sau deținute în altă parte decât în incinta unui antrepozit fiscal de producție și nu puteau fi deplasate decât după plata accizei sau în regim suspensiv, cu document administrativ de însoțire și sigiliul organelor fiscale/vamale.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală având în vedere argumentele inserate în Deciziile nr.X/30.04.2010 și nr..X./30.11.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, asupra documentelor puse la dispoziție de către reprezentantul S.C .X. .X. SRL, au rezultat următoarele:

Din actele de control încheiate în datele de 11.07.2006, 22.08.2006, 23.11.2006, 03.08.2007 și 17.08.2007 de Direcția generală a finanțelor publice .X., respectiv nr..X./20.11.2007 a Gărzii Financiare .X. și nr.10913/21.02.2008 a Gărzii Financiare .X. reiese că s-a verificat numai modul cum s-au derulat operațiunile de aprovizionare, desfacere, livrare și capacitățile de producție, neanalizându-se din punct de vedere al accizei, pe baza rețetelor de fabricație, sau a probelor de laborator, produsele finite fabricate.

Mențiunea societății în cauză potrivit căreia produsele fabricate sunt înregistrate ca omologate la OSIM este nerelevantă în această cauză, întrucât cererile S.C .X. .X. SRL înregistrate la OSIM sub nr.M/05797- .X./23.05.2006 și M/.X.- .X./24.05.2006, au fost formulate în baza Legii nr.84/1998 numai pentru înregistrarea mărcii individuale a produsului fabricat, solicitarea nefiind însoțită de alte documente care să aibă legătură cu privire la caracterul accizabil al acestora.

Referitor la faptul că nu s-a avut în vedere adresa nr..X., .X., .X./10.06.2008 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație, organele de inspecție fiscală precizează că prin această adresă se răspunde strict la cele două întrebări formulate de S.C .X. .X. SRL, respectiv:

- “sunt produsele noastre supuse accizării în condițiile în care, în procesul de producție folosim numai materii prime scutite de accize și ținând cont de faptul că domeniul de utilizare al acestor produse este utilizarea în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, conform art.175.4 alin.(1), pct.2, lit.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”;

- “este obligatoriu ca produsele finite livrate de societatea noastră către beneficiari, să fie însoțite și de D.A.I. având în vedere că avem calitatea de utilizator final și nu de antrepozit fiscal“, întrebări ce nu fac referire la cazul în care în urma fabricării, din materii prime energetice ar rezulta produse energetice care ar intra sub incidența art.175 alin.(2), iar societatea nu ar avea autorizația de antrepozit fiscal”.

Referitor la faptul că nu s-a ținut cont de precizările cuprinse în adresa nr..X./TFN/07.07.2008, organele de control menționează că aceasta a fost înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./08.07.2008, ulterior întocmirii actelor de control inițiale, elementele fiind cuprinse în prezentul act de control.

Faptul că reprezentanții S.C .X. .X. susțin că activitatea desfășurată nu se încadrează în prevederile art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.7 alin.1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 este infirmată de faptul că:

- punctul de inflamabilitate al produselor este sub 85 de grade C;

- produsele au fost comercializate vrac, în sistem en gross, în această categorie nefiind incluși utilizatori finali;

- conform constatărilor Gărzii Financiare – Comisariatul General, mijloacele auto încărcate cu produse aparținând S.C .X. .X. au ajuns în localitatea .X., în incinta unei stații de distribuții carburanți aparținând S.C .X. S.R.L. .X., județul .X., fiind surprinse în timp ce efectuau operațiunea de descărcare, marfa urmând a fi comercializată prin pompele de distribuție ca și combustibil, acest lucru fiind interzis de prevederile Codului fiscal.

În ceea ce privește mențiunea din Ordonanța nr.53/P/2008 în care s-a reținut că “probele ridicate de organele de control și rezultatul analizei acestora este pus sub semnul întrebării, sub semnul veridicității sale”, nu se justifică deoarece potrivit Ordinului Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind funcționarea Laboratorului Vamal Central, la art.17 alin.(2) se precizează: “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”.

În adresa nr..X./X./SLV/16.09.2009 , Direcția Autorizări precizează că nu este de acord cu clasificarea tarifară propusă de expertul tehnic judiciar prin Raportul de expertiză tehnică judiciară nr..X./23.01.2009 în dosarul nr..X./X./2008, motivând că:

- pentru pct.6.1.1 din raportul de expertiză se precizează că: “Rezultatele expertizei pentru produsul .X. 10 nu conțin determinările tuturor parametrilor de care depinde clasificarea tarifară. Astfel, lipsesc parametrii “culoare diluată “ (valoarea 0 pentru acest parametru este stipulată în baza legală care reglementează clasificarea tarifară a mărfurilor, iar ea trebuie luată în considerare) și “indicele de saponificare “. Se concluzionează în mod eronat că produsul nu este păcură, fără să se menționeze baza legală.

Baza legală pentru clasificarea mărfurilor în NC este constituită din Regulamentul nr.1214/2007 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful

Vamal Comun, regulament obligatoriu în toate elementele sale în toate statele membre ale UE.

De asemenea, se invocă parametrii care nu reglementează clasificarea tarifară: aspectul produsului, punctul de inflamabilitate și alți parametrii.

Concluzia conform căreia produsul nu poate fi clasificat ca păcură atâta timp cât parametrul "culoare diluată" nu se poate determina pentru că este sub valoarea de 0,5 invocând prevederea din Nota complementară 2 lit.f), este nejustificată.

Prevederea din Nota complementară 2 lit.f), conform căreia în situația în care parametrul culoare diluată C nu se poate determina prin metoda ASTM D 1500, produsul nu se clasifică la codurile corespunzătoare păcurii ci la categoria "uleiuri lubrifiante și alte uleiuri" se referă la alte situații, de exemplu:

- probe solide sau foarte vâscoase care nu pot fi diluate cu tetraclorură de carbon;

- probe colorate artificial;

- probe care prin diluție nu dau soluții limpezi;

- probe fluorescente.

- pentru punctul 6.1.2 se concluzionează că: "Rezultatele expertizei pentru produsul .X. nu conțin determinarea punctului de inflamabilitate conform metodei specificate în baza legală privind clasificarea tarifară în NC cu toate că se concluzionează că acest parametru are valoarea sub 21 grade C.

- pentru punctul 6.1.3 se concluzionează că: "Rezultatele expertizei pentru produsul .X. nu conțin determinarea punctului de inflamabilitate conform metodei specificate în baza legală privind clasificarea tarifară în NC cu toate că se concluzionează că acest parametru are valoare scăzută.

- pentru punctele 6.3 și 7 se concluzionează că: "Determinarea încadrării tarifare efectuată de expert pentru cele trei produse nu ține cont de Regulile Generale de interpretare a nomenclurii Combinată".

Clasificarea celor trei produse la:

- codul NC 27101991 în cazul produsului .X. 10, ca uleiuri pentru prelucrarea metalelor, uleiuri pentru scotere din forme, uleiuri anticorozive;
- codul NC 38140090 în cazul produselor .X. și .X., ca solvenți și diluanți organici compuși nedenumiți și necuprinși în altă parte,

nu este susținută de rezultatele analitice (nu sunt determinați toți parametrii care determină clasificarea și nu este identificat niciun aditiv conținut în produse care să susțină utilizările menționate în specificațiile tehnice ale producătorului).

Aceste clasificări tarifare încalcă Regulile Generale de Interpretare a NC nr.1 și 6.

Regula 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, după următoarele reguli, (....).

Regula 6. Clasificarea mărfurilor la subpozițiile unei aceleiași poziții se efectuează, în mod legal, cu respectarea termenilor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții, [...] 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.

Prin adresa nr..X./TFN/27.07.2010, Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal nu este de acord cu concluziile formulate în Rapoartele de expertiză tehnică întocmite în dosarele nr..X./223/2008, nr..X./223/2008 și nr..X./311/2008 privind modul de analiză și stabilire a clasificării tarifare a produselor respective, invocând aceleași motive, precizate mai sus de Direcția Autorizări.

Clasificarea unui produs ca motorină sau ca păcură nu este condiționată de utilizarea produsului drept carburant sau combustibil sau de încadrarea sa într-o normă națională sau internațională .

Prin urmare, organele de control nu sunt de acord cu clasificările tarifare propuse de experți tehnici întrucât în analizele efectuate parametri și caracteristicile produselor analizate sunt asemănătoare, diferând numai concluzia finală privind clasificarea și denumirea acestora.

În acest sens este și adresa nr..X./22.07.2010 a Direcției de legislație în domeniul accizelor, prin care se menționează că: “ În cazul în care operatorul economic avea dreptul să utilizeze produse energetice într-un scop exceptat de la plata accizelor, iar produsele rezultate din activitatea de producție au fost încadrate la codurile NC de la 271011 la 27101969, deci se regăsesc la art.175 alin.2) lit.c) din Codul fiscal și au fost livrate vrac, atunci acesta avea obligația de a se conforma prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap.I de la titlul VII din același act normativ. În aceste condiții, orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv este considerată eliberare în consum conform lit.b) alin.1) de la art.166 din Codul fiscal și intervine exigibilitatea accizelor”.

Referitor la mențiunea efectuată de organul de soluționare a contestațiilor în Decizia nr..X./30.11.2010 privind pct.10.8 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 în care se stipulează că pronunțarea în soluționarea contestațiilor se va face în raport de motivarea rezoluțiilor de scotere de sub urmărire penală precum și a expertizelor efectuate în cauză, organele de control aduc următoarele argumente:

- Concluziile expertizei chimice efectuate în cauză, respectiv “părerea acestor specialiști” nu trebuie preluate întocmai de instanța de judecată, ci trebuie verificate de aceasta, prin prisma susținerilor părților, eventual a obiecțiunilor formulate și a celorlalte probe administrate de părți.

În acest sens, organele de control precizează că, pe de o parte, la data efectuării expertizei tehnice, **valabilitatea produselor prelevate de autoritatea vamală, aparținând S.C .X. .X. , expirase**, astfel că expertul tehnic nu mai putea determina parametrii, caracteristicile fizico-chimice, reale ale acestora, iar, pe de altă parte, **rezultatele expertizării referitoare la produsul .X. au fost**

stabilite prin asimilarea acestuia, cu produsul .X. 10, deși cele două au caracteristici diferite.

Laboratorul Vamal Central a efectuat în cadrul termenului de valabilitate al produselor, analiza tuturor probelor prelevate din cele trei produse fabricate (.X., .X. 10 și .X.) de S.C ".X. .X., constatându-se că în fapt acestea reprezintă produse energetice (păcură) ce putea fi obținute numai în cadrul antrepozitelor fiscale în conformitate cu prevederile art.178 coroborate cu art.168 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care societatea avea obligația de a plăti accize conform dispozițiilor art.162 alin.1, lit.g și art.175 alin.2, lit.c., alin.3, lit.g din același act normativ.

Instanțele de judecată nu au înlăturat constatarea autorității vamale în sensul că societatea se face vinovată de producerea în afara antrepozitului fiscal, deci ilegal, fără a fi autorizată în prealabil pentru fabricarea produselor accizabile și de asemenea, aceleași instanțe nu au considerat că expertiza tehnică dispusă și efectuată în celelalte cauze, are o forță probantă, definitivă și irevocabilă.

Reținerea organului de soluționare a contestației în sensul că se impune administrarea de probe care să combată prezumția rezultată din hotărârile judecătorești, în aceste condiții, apare ca fiind neîntemeiată și mai ales nefondată, cu atât mai mult cu cât nici organul de soluționare a contestației nu a indicat în concret motivele pentru care ar aprecia că datele înserate în cuprinsul certificatelor de analiză, dar și în obiecțiunile formulate de personalul din cadrul Laboratorului Vamal Central cu privire la raportul de expertiză tehnică întocmit de .X. .X. și reluat de expertul X nu constituie probe concludente, pertinente și mai ales suficiente să înlătore concluziile formulate de către aceștia.

Prin urmare, organele de control vamal au constatat că în speță sunt aplicabile prevederile art.186 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C .X. .X. a încălcat art.189 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: "În cazul oricărei abateri de la cerințele prevăzute la art.186 -188, acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil".

Organul vamal de control susține că este nejustificată reținerea din cuprinsul Ordonanței nr.53/P/2008 și preluată în dispozitivul Deciziei nr..X/30.04.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, referitoare la faptul că nu au fost prelevate probe din producția anterioară, obținută de la momentul începerii activității până la data inițierii verificării (mai 2008), acest lucru fiind practic imposibil, întrucât produsele finite au fost supuse comercializării în perioada imediat următoare fabricației acestora, nefiind stocate.

Totodată, organul vamal precizează că legislația în vigoare nu reglementează obligația stabilirii caracterului accizabil al unui produs exclusiv pe baza prelevării de probe, acest lucru fiind posibil și pe baza documentației tehnico- economice existente la sediul social al firmei, documente care au stat la baza procesului de fabricație.

Întrucât S.C .X. .X. a produs uleiuri minerale și le-a comercializat, rezultă 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.

Față de cele precizate, s-a constatat că în perioada iunie 2006 - mai 2008 S.C .X. .X. a comercializat uleiuri minerale neaccizabile cu punct de inflamabilitate sub 85 grade C către persoane juridice care nu au calitatea de utilizator final și fără ca societatea producătoare să fie autorizată ca antrepozit fiscal pentru producția de uleiuri minerale.

Procedând astfel, S.C .X. .X. nu a respectat prevederile art.239 alin.(1), care precizează că: "Se interzice orice operațiune comercială cu uleiuri minerale care nu provin din antrepozitele fiscale de producție", precum și prevederile art.240 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează că: "Uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea țițeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, se vor comercializa direct către utilizatorii finali, care folosesc aceste produse în scop industrial. În caz contrar, antrepozitul fiscal autorizat va vira către bugetul de stat accizele aferente, calculate la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb. În categoria utilizatorilor finali nu sunt incluși comercianții în sistem en gross".

Organele de control au constatat că în perioada iunie 2006 - mai 2008 S.C .X. .X. nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă, nu a declarat și nu a

virat către bugetul general consolidat al statului accize în valoare totală de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011, organele de control vamal au calculat pentru perioada 01.06.2006 - 31.05.2008 în sarcina contestatoarei accize în suma de .X. lei în temeiul art.175 alin.2), art.178, alin.1), art.189 alin.1), art.239 alin.1), art.240 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru nevirarea la termenele legale de scadență a accizelor stabilite de organele de control în conformitate cu prevederile art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au fost calculate în sarcina contestatoarei pentru perioada 26.07.2006 - 07.07.2008 accesorii în valoare totală de .X. lei.

Cu adresa nr..X./03.03.2011, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale a înaintat Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011 și Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 către Direcția generală a finanțelor publice .X. în vederea finalizării inspecției fiscale privind taxa pe valoarea adăugată pentru diferența stabilită la accize din perioada 01.06.2006 -31.05.2008 și comunicarea răspunsului privind rezultatele verificării.

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul “, precum și dispozițiile art.137 alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina contestatoarei prin Decizia de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./15.04.2011, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă perioadei 01.06.2006 - 31.05.2008, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, ca urmare a includerii în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a contravalorii accizelor stabilite suplimentar de organele de control vamal prin Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

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

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru produsele finite obținute din procesarea produselor energetice achiziționate în regim de scutire de la plata accizelor pe baza autorizațiilor de utilizator final societatea datorează accize la nivelul stabilit pentru benzina cu plumb în condițiile în care produse fabricate de societate sunt încadrate în categoria produselor energetice supuse accizării.

In fapt, din actele existente la dosar se reține că în perioada iunie 2006 - mai 2008 S.C .X. .X. s-a aprovizionat în baza autorizațiilor de utilizatori finali nr..X./19.06.2006, nr..X./19.06.2006 nr..X./21.08.2006, nr..X./21.08.2006, nr..X./10.10.2006, nr..X./06.11.2006, nr.RO 28 101/14.03.2007, nr.RO 28 X/14.03.2007, nr.RO 28 X/07.12.2007 și RO 28 .X./10.03.2008 cu produse energetice în regim de scutire de la plata accizelor, precum și cu uleiuri industriale necesare la fabricarea unor produse finite: **.X. 10, .X., .X., .X.**

Produsele energetice achiziționate de S.C .X. .X. în această perioadă au fost: white spirit ST 3/2001 NC 27101121, white spirit ST 59/2004 NC 27101121, white spirit rafinat NC 27101121, .X. SE 30/60 NC 27101125, .X. SE 80/115 NC 27101125, dilustar NC 27101929, component DA NC 27101125.

În baza autorizațiilor menționate mai sus societatea a început activitatea de fabricație în luna iunie 2006, obținând următoarele produse finite:

1..X. 10, demulator, antifungic și anticarie, obținut în amestec, astfel: white spirit sau dilustar 150 40-60%, component DA sau .X. SE 80/115, 10%, ulei industrial 30-50%;

2. **.X.**, solvent dizolvant, degresant, obținut în amestec, astfel:
a. white spirit 70-95% și **.X.** 80/115 5-30%, sau component DA 5-30%;

b. dilustar 150 70-95%, și **.X.** 80/115 5-30%, sau component DA 5-30%;

c. white spirit sau dilustar 150 70-85% și ulei industrial 15-30%;

3. **.X.**, solvent, dizolvant, degresant, obținut în amestec:
a. **.X.** SE80/115 80-90% sau component DA 80-90% și **.X.** SE 30/60 10-20%;

b. **.X.** SE80/115, 85% și white spirit sau dilustar 150 15%;

c. component DA 85% și white spirit sau dilustar 150 15%;

d. **.X.** SE 30/60, 85% și white spirit sau dilustar 150 15%;

4. **.X.**, solvent diluant, obținut în amestec astfel:
a. dilustar 150 25-35%, **.X.** SE 80/115 15-20%, white spirit 45-55% și ulei industrial 5-10%;

b. **.X.** SE 30/60 70-90% și **.X.** SE 80/115 10-30% sau component DA 10-30%.

Cantitatea de produse finite obținută a fost livrată en gross, vrac în cisterne către următorii clienții:

S.C **.X.** **.X.** SRL **.X.**;

S.C **.X.** **.X.** SRL **.X.**.

Din produsele finite fabricate de S.C **.X.** **.X.** au fost prelevate probe de către organele de control, constatându-se următoarele:

Astfel, din certificatul de analiză nr. **.X.**/07.04.2008 emis de Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, în urma probelor prelevate pentru produsul **.X.** 10 din rezervoarele producătorului de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale **.X.** **.X.**, a rezultat că

proba reprezintă păcură conform Notei de capitol nr.2 și Notei complementare nr.2 d) și f) de la capitolul 27, clasificarea tarifară propusă fiind:

- 27101951, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific conform Notei complementare nr.5 de la capitolul 27;

- 27101955, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția 27101951 de la capitolul 27;

- 27101961, 27101963, 27101965, 27101969, în funcție de conținutul de sulf - dacă produsul este destinat altor utilizări.

Concluziile formulate în certificatul de analiză nr..X./07.04.2008 au fost menținute și de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor și comunicate contestatoarei cu adresa nr..X., .X./SLV/06.06.2008, așa cum reiese din actele existente la dosarul cauzei.

De asemenea, din certificatele de analiză nr..X./12.05.2008, .X./05.05.2008, .X./12.05.2008 și .X./12.05.2008, nr..X.-1, .X.-2, .X.-3, .X.-4, .X.-5/12.05.2008 și nr..X./12.05.2008 emise de Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, în urma probelor prelevate din produsele **.X. 10**, **.X.**, **.X.** de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale **.X.**, urmarea unei acțiuni comune cu Garda Financiară – Secția **.X.**, au rezultat următoarele:

Pentru produsul **.X. 10**, pentru care au fost emise certificatele de analiză nr..X./12.05.2008, .X./05.05.2008, .X./12.05.2008 și .X./12.05.2008 concluziile au fost identice cu cele rezultate în urma analizelor probelor prelevate de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale **.X.**

Pentru produsul **.X.** din care s-au prelevat cinci probe, în certificatele de analiză nr..X.-1, .X.-2, .X.-3, .X.-4, .X.-5/12.05.2008 au fost înscrise următoarele concluzii:

Conform certificatului de analiză nr..X.-1/12.05.2008, proba reprezintă white spirit conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;
- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția cuprinsă între 27101111 și între 27101121.

Pentru certificatele de analiza nr..X.-2, 443-4, .X.-5/12.05.2008, proba reprezintă benzină specială alta decât white spirit conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;
- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția cuprinsă între 27101111 și între 27101125.

Conform certificatului de analiza nr. .X.-3/12.05.2008, proba reprezintă ulei ușor care nu este o benzină specială conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;
- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformări chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția 27101111....
- 27101141, dacă produsul este utilizat ca benzină pentru motor,
- 27101190, dacă produsul este destinat altor utilizări.

Pentru produsul .X., din certificatul de analiză nr..X./12.05.2008 a rezultat că proba reprezintă benzină specială, alta decât white spirit conform Notei de capitol nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și Notei complementare nr.2 de la capitolul 27, clasificarea tarifară fiind:

- 27101111, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific;
- 27101115, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția 27101111...,
- 27101125.

Totodată, din adresa nr..X./25.02.2008 emisă de Garda Financiară – Comisariatul General, aflată la dosarul cauzei, rezultă că Oficiul Județean pentru Protecția Consumatorului .X. a prelevat probe din autocisternele cu număr de înmatriculare PH-X-BIM/PH-X-BIM și PH-X-BIA/PH-X-BIA, identificate la .X., județul .X. cu ocazia acțiunii întreprinse de comisarii Gărzii Financiare în data de 22.02.2008, care transportau produse energetice încărcate de la S.C .X. .X. .

S-a constatat că produsul petrolier prelevat de reprezentanții Oficiului Județean pentru Protecția Consumatorului .X. din compartimentul nr.4 al autocisternei PH-X-BIA și din autocisterna nr. PH-X-BIA reprezintă un amestec de apoximativ 50% fracție ușoară de tip white spirit si 50% fracție grea, clasificarea tarifară fiind:

- 27101951, dacă produsul este destinat a fi supus unui tratament specific conform Notei complementare nr.5 de la capitolul 27;
- 27101955, dacă produsul este destinat a fi supus unei transformari chimice printr-un tratament, altul decât cele definite pentru subpoziția 27101951 de la capitolul 27,
- 27101961, 27101963, 27101965, 27101969, în funcție de conținutul de sulf, dacă produsul este destinat altor utilizari.

Produsul petrolier prelevat de reprezentanții Oficiului Județean pentru Protecția Consumatorului .X., din compartimentul nr.5 al autocisternei PH-X-BIM, reprezintă un ulei greu care se clasifica la poziția tarifară 27101999.

În ceea ce privește produsul .X., din care nu au fost prelevate probe, s-a constatat că acesta, conform rapoartelor de producție, a fost obținut dintr-un amestec de benzine speciale (.X. SE 80/115 – NC 27101125, .X. SE 30/60 – NC 27101125, white spirit - NC 27101121) combinate între ele sau cu diluștar – NC 27101929 în proporție de 8,94 -91,44, respectiv cu uleiuri minerale rafinate în proporție de 5,05 -27,27%.

Concluziile analizării probelor de către Laboratorul Vamal Central sunt reflectate și în configurația produselor finite obținute conform rapoartelor de producție, respectiv materiile prime folosite și procentul acestora în total produs obținut, astfel:

- **la produsul .X. 10**, total rapoarte de producție 373, din care:

- la 179 s-au respectat rețetele de fabricație (materii prime și procent materie primă;

- la 135 rețetele de fabricație au fost respectate numai din punct de vedere al materiilor prime, nu și al procentului în total produs finit;

- la 59 rețetele de fabricație nu s-a respectat nici una din variantele de fabricație;

- **la produsul .X.**, total rapoarte de producție 162, din care:

- la 11 s-au respectat rețetele de fabricație (materii prime și procent materie primă;

- la 110 rețetele de fabricație au fost respectate numai din punct de vedere al materiilor prime, nu și al procentului în total produs finit;

- la 41 rețetele de fabricație nu s-a respectat nici una din variantele de fabricație;

- la produsul .X., total rapoarte de producție 132, din care:

- la 9 rapoarte de producție s-au respectat rețetele de fabricație - materii prime și procent materie primă;

- la 48 rapoarte de producție rețetele de fabricație au fost respectate numai din punct de vedere al materiilor prime, nu și al procentului în total produs finit

- la 75 rapoarte de producție rețetele de fabricație nu s-a respectat nici una din variantele de fabricație.

Organele de control vamal au constatat că deși pentru aceste trei produse a rezultat că, prin materiile prime folosite, la unele rapoarte de producție au fost respectate rețetele de fabricație, conform certificatelor de analiză emise de Laboratorul Vamal Central acestea sunt încadrate tot în categoria produselor energetice ce trebuiau produse în cadrul unui antrepozit fiscal.

Având în vedere precizările din adresa nr..X./TNF/07.07.2008 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, referitoare la stabilirea încadrării tarifare a produselor fabricate de S.C .X. .X. SRL, aflată la dosarul cauzei, organele de control vamal au constatat că *“produsul obținut prin amestecul, în diferite proporții, a unor produse energetice clasificate toate la poziția NC 2710 este tot un produs energetic, în sensul art.175 alin.1) din Codul fiscal clasificat la poziția NC 2710 întrucât 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 baza de ulei petrolier) precum și compoziția predominantă în hidrocarburi nearomatice menținându-se și în produsul finit.*

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).

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”.

Din certificatele de analiză menționate mai sus cât și din rapoartele de încercare întocmite ca urmare a analizelor efectuate în laboratorul propriu al S.C .X. .X. , a rezultat că toate produsele obținute prin simple amestecuri de produse energetice au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C, care se încadrează la coduri tarifare care se regăsesc la alin.2 al art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și intră sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap.I din titlul VII Accize și alte taxe speciale.

Produsele care se încadrează la codurile tarifare prevăzute la art.175 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pot fi obținute/depozitate numai în antrepozit fiscal care poate funcționa numai pe baza autorizației valabil emisă în acest sens de autoritatea fiscală competentă, iar autorizarea se face potrivit condițiilor prevăzute la art.180 -183 din Codul fiscal.

Prin urmare, față de cele prezentate mai sus, organele de control au constatat că în perioada iunie 2006 - mai 2008 S.C .X. .X. a produs și comercializat uleiuri minerale neaccizabile cu punct de inflamabilitate sub 85 grade C către persoane juridice care nu au calitatea de utilizator final și fără ca societatea producătoare să fie autorizată ca antrepozit fiscal pentru producția de uleiuri minerale, și pentru care societatea avea obligația de a plăti accize conform dispozițiilor art.162 alin.1 lit.g coroborat cu art.175 alin.2 lit.c și alin.3 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aspectele constatate, **prin Decizia de impunere nr..X.07.2008** emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/07.07.2008, organele de control vamal din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împreună cu organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. au calculat în sarcina contestatoarei pentru perioada iunie 2006 - mai 2008 obligații de plată în sumă totală de .X lei reprezentând:

- .X. lei accize;

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorari de intarziere aferente accizelor;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin Decizia nr..X/30.04.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost desființată Decizia de impunere nr..X.07.2008 precum și Raportul de inspecție fiscală nr..X/07.07.2008 încheiat de reprezentanții Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorari de intarziere aferente accizelor;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de control să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații fiscale și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ desființat, având în vedere următoarele considerente :

- pentru a se stabili dacă produsele obținute de contestatoare prin procesarea produselor energetice achiziționate în regim de scutire de la plata accizelor în baza autorizațiilor de utilizator final se încadrează în categoria produselor accizabile și respectiv dacă la livrarea acestor produse către beneficiari contestatoarea avea obligația de plată a accizelor aferente la nivelul datorat pentru benzinele cu plumb organul de soluționare a contestațiilor trebuie să stabilească încadrarea produselor finite și dacă acestea au fost comercializate de societatea contestatoare cu destinația de combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului pentru motor.

- având în vedere faptul că ulterior controlului în cadrul cercetării penale precum și în cadrul unor dosare aflate pe rolul instanțelor judecătorești s-au efectuat expertize tehnice privind produsele obținute de contestatoare din prelucrarea uleiurilor minerale achiziționate în perioada iunie 2006 – mai 2008 în regim de scutire de la plata accizelor în baza autorizațiilor de utilizator final, care au stabilit alte caracteristici tehnice ale produselor respective față de concluziile Laboratorului vamal central din cadrul Autorității Naționale a

Vămile în sensul că produsele prelevate nu fac parte din categoria celor cu caracter accizabil, organul de soluționare este în imposibilitatea să se pronunțe asupra legalității obligării societății la plata accizelor aferente cantităților de uleiuri minerale comercializate către terțe societăți comerciale în perioada verificată.

Prin Decizia de impunere nr..X./12.08.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./12.08.2010, organele de control vamal din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au menținut în sarcina contestatoarei pentru perioada 01.06.2006 - 31.05.2008, obligațiile de plată în sumă .X. lei reprezentând accize, invocând în acest sens, adresa nr..X./X./SLV/16.09.2009 emisă de Direcția Autorizări din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor, adresa nr..X./22.07.2010 a Direcției de legislație în domeniul accizelor din Ministerul Finanțelor Publice și adresa nr..X./TFN/27.07.2010 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din Autoritatea Națională a Vămilelor, citate la pct.II din prezenta decizie.

Totodată, organele de control au motivat următoarele:

“Concluziile expertizei chimice efectuate în cauză, respectiv “părerea acestor specialiști” nu trebuie preluate întocmai de instanța de judecată, ci trebuie verificate de aceasta, prin prisma susținerilor părților, eventual a obiecțiunilor formulate și a celorlalte probe administrate de părți”.

La data efectuării expertizei tehnice, **expirase valabilitatea produselor prelevate de autoritatea vamală aparținând S.C. .X. .X.**, astfel că expertul tehnic nu mai putea determina parametrii, caracteristicile fizico-chimice, reale ale acestora, iar, pe de altă parte, **rezultatele expertizării referitoare la produsul .X. au fost stabilite prin asimilarea acestuia, cu produsul .X. 10, deși cele două produse au caracteristici diferite.**

Laboratorul Vamal Central a efectuat în cadrul termenului de valabilitate al produselor, analiza tuturor probelor prelevate din cele trei produse fabricate (.X., .X. 10 și .X.) de S.C .X. .X., constatându-se că în fapt acestea reprezintă produse energetice (păcură) ce puteau fi obținute numai în cadrul amtrepozițiilor fiscale în conformitate cu prevederile art.178 coroborate cu art.168 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care societatea avea obligația de a plăti accize

conform dispozițiilor art.162 alin.1, lit.g și art.175 alin.2, lit.c., alin.3, lit.g din același act normativ.

Instanțele de judecată nu au înlăturat constatarea autorității vamale în sensul că societatea se face vinovată de producerea în afara antrepozitului fiscal, deci ilegal, fără a fi autorizată în prealabil pentru fabricarea produselor accizabile și de asemenea, aceleași instanțe nu au considerat că expertiza tehnică dispusă și efectuată în celelalte cauze, are o forță probantă, definitivă și irevocabilă”.

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul “, precum și dispozițiile art.137 alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au menținut în sarcina contestatoarei prin Decizia de impunere nr..X./17.09.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/17.09.2010, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă perioadei 01.06.2006 -31.05.2008, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, ca urmare a includerii în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a contravalorii accizelor stabilite suplimentar de organele de control vamal prin Decizia de impunere nr..X./12.08.2010 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Prin Decizia nr..X./30.11.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost desființată Decizia de impunere nr..X./12.08.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.08.2010 emise de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorari de intarziere aferente accizelor,

precum și Decizia de impunere nr..X./17.09.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X/17.09.2010 întocmite de reprezentanții Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, din care:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de control să reanalizeze cauza având în vedere aceleași operațiuni ce au facut obiectul capitolelor desființate din actele de control atacate, în conformitate cu dispozițiile legale incidente în materie în perioada supusă controlului.

În pronunțarea soluției de desființare, organul de soluționare a avut în vedere următoarele:

“Cât privește încadrarea produselor finite, elementul esențial în funcție de care respectivele produse se încadrează în categoria produselor accizabile, s-a reținut că organele de control vamal au menținut aceleași încadrări, iar organele de cercetare penală și instanțele judecătorești investite în cauze având ca obiect aceleiași produse finite obținute de contestatoare au stabilit că respectivele produse nu se încadrează în categoria produselor accizabile.

Astfel, prin rapoartele de expertiză tehnică judiciară efectuate în dosarele nr..X./311/2008, nr..X/.X./2008, nr..X./223/2008, nr..X./223/2008 aflate pe rolul Judecătoriilor .X., .X. .X., .X., având ca obiect stabilirea parametrilor fizico-chimici ai produselor fabricate de S.C .X. .X., domeniul de utilizare și stabilirea încadrării tarifare a produselor .X. 10, .X. și .X., aflate la dosarul cauzei, s-au reținut următoarele concluzii:

Produsele .X. 10, .X. și .X. au fost analizate de SGS .X. SA, organism neutru cu laboratoare RENAR (în țară și în străinătate) care au emis Certificatele de expertiză tehnică nr.08OGC/.X.-A (F X) din 14.11.2008, nr.08OGC/.X.-A/07.01.2009, nr.08OGC/.X.-B/07.01.2009, 08OGC/.X.-C/07.01.2009,

Proba din produsul .X. -10 analizată este un “ulei petrolier greu”, deoarece este constituit în principal din hidrocarburi alifatiche [77,83%], amestecate cu hidrocarburi aromatice [22,17%], cu alte cuvinte constituenții nearomatici predomină.

Proba din produsul .X. -10 nu este “păcură” conform Certificatului de analiză nr..X./07.04.2008 al Laboratorului Vamal Central, deoarece nu are aspect și culoare de păcură. În această categorie intră numai păcura de culoare naturală. Punctul de inflamabilitate [50 grade C] este foarte .X. în comparație cu punctul de inflamabilitate al unei păcuri [minim 90 grade C].

*Având în vedere rezultatele obținute la determinarea parametrilor fizico-chimici și domeniul de utilizare, **încadrarea tarifară al produsului .X. 10 este Cod NC 27.10.19.91 “Uleiuri pentru prelucrarea metalelor, uleiuri pentru scoatere de forme, uleiuri anticorozive”.***

Produsul .X. fabricat de S.C .X. .X. nu face parte din produsele prevăzute la art.175 alin.(1); alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificat și republicat, nu este un produs utilizat în calitate de combustibil pentru motor sau pentru încălzire, este un produs exceptat de la plata accizelor conform art.175 ^4 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003.

Proba din produsul .X., analizată nu are compoziție chimică definită și conține mai mult de 70% ulei de petrol.

Este un ulei petrolier ușor.

*Caracteristicile determinate corespund unui **“amestec de solvenți”** cu adaosuri pentru îmbunătățirea calităților sale de **degresant/diluant**.*

Nu este “white spirit”.

Nu are compuși detonanți.

*.X. este un solvent/diluant organic ce se utilizează în industria lacurilor și vopselelor, la degresarea pieselor mecanice, un preparat folosit la îndepărtarea lacurilor/vopselelor vechi ce se încadrează la poziția **38.14.00 “Solvenți și diluanți organici compoziți, nedenumiți și necuprinși în altă parte, preparate concepute pentru îndepărtarea lacurilor și vopselelor”**, Cod NC 38.14.00.90.*

Produsul .X. nu face parte din produsele prevăzute la art.175) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificat și republicat și nu este utilizat în calitate de carburant pentru motoare sau combustibil pentru încălzire, este un produs exceptat de la plata accizelor conform art.175 ^4 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003.

Proba din produsul .X. , analizată nu are compoziție chimică definită, și conține mai mult de 70% ulei de petrol.

*Este un **amestec de hidrocarburi** aromatice și alifatic saturate, olefine și **compuși oxigenați** (ex. alcooli, cetone, acetați, etc.) .*

Este un “preparat” constituit dintr-un amestec de solvenți, cu adaosuri.

Un lichid volatil [80 grade C] cu punct de inflamabilitate scăzut.

Nu are compuși detonanți.

Produsul .X. nu poate fi încadrat la poziția 27.10.

Acest produs este un “preparat” destinat în principal degresării pieselor mecanice, constituit dintr-un amestec de solvenți cu adaosuri pentru îmbunătățirea calității de degresat.

*Conform Notelor Explicative la Sistemul Armonizat de la Secțiunea VI, încadrarea tarifară este **Cod NC 38.14.00.90** “Altele”.*

Mai mult, prin Decizia nr.X 8/03.06.2010, irevocabilă, pronunțată de Tribunalul .X. – Secția Comercială și Contencios Administrativ Fiscal în dosarul nr..X./223/2008, a reținut că întrucât din raportul de expertiză întocmit de expertul ing..X., rezultă că produsul denumit .X., ce a fost reținut și confiscat de recurenta -intimată Garda Financiară – Secția .X., nu face parte din produsele prevăzute de art.175 alin.1, 2 și 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind un produs utilizat ca și combustibil de motor sau pentru încălzire, ci un produs exceptat de la plata accizelor conform art.175 ^1 din Codul fiscal, intimata – petentă nu se face vinovată de săvârșirea contravenției reținută în sarcina sa prin procesul verbal de contravenție seria G, nr..X./11.06.2008 întocmit de Garda Financiară .X., motiv pentru care Judecătoria .X. a admis contestația și a anulat procesul verbal de contravenție, exonerând pe petentă de plata amenzii, dispunând restituirea produselor energetice confiscate (40435 l produs .X.) precum și a autocisternei compusă din cap tractor înmatriculată sub nr.PH X DON precum și cisterna înmatriculată sub nr.PH X DON.

Prin Decizia nr.1093/23.09.2010, irevocabilă, pronunțată de Tribunalul .X. – Secția Comercială și Contencios Administrativ Fiscal în dosarul nr..X./223/2008, instanța de judecată analizând Sentința civilă nr.1502/11.05.2009 pronunțată de Judecătoria .X. în raport de criticile formulate de intimata Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a reținut că soluția primei instanțe s-a

întemeiat pe concluziile raportului de expertiză în ceea ce privește produsul .X. 10, din care rezultă că acesta nu este produs accizabil.

Organele de control vamal nu au analizat dacă societatea la momentul comercializării produselor finite a cunoscut că cei cărora le-a comercializat respectivele produse ar fi urmat să le utilizeze cu destinația de combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului pentru motor .

Totodată, se reține și faptul că prin Decizia Direcției generale de soluționare a contestațiilor nr..X..08.2008 s-a concluzionat că obligațiile fiscale constând în accize în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost stabilite pe considerentul că s-au constatat fapte care au avut drept scop obținerea de venituri ilegale prin schimbarea destinației produselor energetice neaccizate și introducerea acestora în circuitul carburanților, societățile beneficiare neputând fi verificate.

Conform pct.10.8. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează că:

“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care acestea se regăsesc la dosarul contestației”.

Prin Decizia Direcției generale de soluționare a contestațiilor nr..X/30.04.2010 s-a dat posibilitatea organelor de control vamal să reanalizeze cauza privind operațiunile de procesare a produselor energetice achiziționate de “S.C .X. .X. în regim de scutire de la plata accizelor în vederea obținerii de produse finite comercializate către terți însă din instrumentarea speței nu rezultă motivele pentru care încadrarea stabilită de organele vamale pentru produsele finite obținute de contestatoare în perioada verificată diferă de cea stabilită în dosarele de cercetare penală sau respectiv de cea stabilită în dosare aflate pe rolul instanțelor judecătorești în care s-au pronunțat hotărâri definitive în cauza având ca obiect respectivele produse finite.

Organul de soluționare are în vedere și faptul că deși hotărârile judecătorești invocate de contestatoare și analizate pe parcursul soluționării contestațiilor nu au autoritate de lucru judecat, neexistând tripla identitate de părți, obiect, cauză, așa cum cere art.1201 Cod civil, actul jurisdicțional nu poate fi ignorat de terți, aceștia având posibilitatea prin administrarea de probatorii să

combată prezumția rezultată din hotărârile judecătorești unde nu a fost parte și care față de ei au doar valoare relativă așa cum rezultă din interpretarea dispozițiilor art.1200 și art.1202 teza a doua din Codul Civil.

Din modul în care a fost refăcută inspecția în urma pronunțării Deciziei de desființare nr..X/30.04.2010 nu rezultă de ce concluziile experților judiciari și respectiv extrajudiciari nu au fost însușite de organele de control vamal.

Astfel, organele de control au obligația pe baza mijloacelor de investigare de care dispun conform legii și a limitei de investire stabilită prin decizia de desființare să reanalizeze întregul material probatoriu aflat la dosar, iar în situația în care nu își însușesc concluziile rapoartelor de expertiză să motiveze temeinic în fapt și în drept aspectele pentru care aceste concluzii nu pot fi valorificate”.

Prin Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011, organele de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au menținut în sarcina contestatoarei obligațiile de plată stabilite anterior constatând în accize în sumă de .X. lei calculate pentru perioada 01.06.2006 - 31.05.2008 în temeiul art.175 alin.2), art.178, alin.1), art.189 alin.1), art.239 alin.1), art.240 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente perioadei 26.07.2006 - 07.07.2008.

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul “, precum și dispozițiile art.137 alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au menținut în sarcina contestatoarei prin Decizia de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./15.04.2011, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă perioadei 01.06.2006 -31.05.2008, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, ca urmare a includerii în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a contravalorii accizelor stabilite suplimentar de organele de control vamal prin Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

În drept, dispozițiile art.175 alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, text în vigoare pentru perioada 01.06.2006 - 31.12.2006, stipulează că:

ART. 175

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

- a) produsele cu codul NC 2706 00 00;
- b) produsele cu codurile: NC 2707 10; 2707 20; 2707 30; 2707 50; 2707 91 00; 2707 99 11; 2707 99 19;
- c) produsele cu codul NC 2709 00;
- d) produsele cu codul NC 2710;
- e) *produsele cu codul NC 2711, inclusiv metanul și propanul, pure din punct de vedere chi.X.;*
- f) produsele cu codurile: NC 2712 10; 2712 20; 2712 90 (fără produsele de la 2712 90 11 și 2712 90 19);
- g) produsele cu codul NC 2715 00 00;
- h) produsele cu codul NC 2901;
- i) *produsele cu codurile: NC 2902 11 00; 2902 19 80; 2902 20 00; 2902 30 00; 2902 41 00; 2902 42 00; 2902 43 00 și 2902 44 00;*
- j) produsele cu codurile NC 3403 11 00 și 3403 19;
- k) produsele cu codul NC 3811;
- l) produsele cu codul NC 3817 00.

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

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

(3) Uleiurile minerale, altele decât cele de la alin. (2), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare sau utilizate drept combustibil sau carburant. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzit sau carburantului echivalent.

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

pentru a crește volumul final al carburanților este impozitat drept carburant. Nivelul accizei va fi cel prevăzut pentru benzină cu plumb”.

Pentru perioada 01.01.2007 – 31.05.2008 dispozițiile art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate, în sensul că:

ART. 175

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;

(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.

Totodată, pct.5, alin.(1) din Normele metodologice date în aplicarea art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizează că:

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

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

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

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

(2) Orice operator economic aflat în una din situațiile prevăzute la alin. (1), este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice - Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor. Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifară a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vămirilor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

(3) *Principiile stabilite la alin. (2) se aplică și în cazul produselor reglementate la alin. (5) și (6) ale [art. 175](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

(4) *Pentru produsele aflate într-una din situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale [art. 175](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (2) și (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină”.*

Din actele existente la dosarul cauzei, s-a constatat că în perioada 01.06.2006 - 31.05.2008 S.C .X. .X. a produs și comercializat uleiuri minerale denumite începând cu data de 01.01.2007, produse energetice, cu punct de inflamabilitate sub 85 grade C către societăți comerciale care nu au calitatea de utilizator final, încadrate la codurile tarifare prevăzute la art.175 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, este adresa nr..X./22.07.2010 emisă de Direcția de legislație în domeniul accizelor din Ministerul Finanțelor Publice, unde se precizează:

“În cazul când operatorul economic avea dreptul să utilizeze produse energetice într-un scop exceptat de la plata accizelor, iar produsele rezultate din activitatea de producție au fost încadrate la codurile NC de la 271011 la 27101969, deci se regăsesc la art.175 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal și au fost livrate vrac, atunci acesta avea obligația de a se conforma prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap.I de la titlul VII din același act normativ. În acest condiții, orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv este considerată eliberare în consum conform lit.b) alin.(1) de la art.166 din Codul fiscal și intervine exigibilitatea accizelor”.

În cauză sunt incidente și dispozițiile art.239 alin.(1) și art.240 alin.(1) cuprinse la cap.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada iunie 2006 – mai 2008, unde se precizează:

“CAP. 6

Măsuri speciale privind producția, importul și circulația uleiurilor minerale

ART. 239

Restricții

(1) Se interzice orice operațiune comercială cu uleiuri minerale care nu provin din antrepozite fiscale de producție.

ART. 240

Condiții de comercializare

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

Având în vedere dispozițiile legale menționate mai sus și actele existente la dosarul cauzei, se reține că uleiurile minerale neaccizabile, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C trebuie să fie comercializate direct către utilizatorii finali care utilizează aceste produse în scop industrial, iar producerea lor să fie realizată în antrepozite fiscale de producție autorizate, fiind necesară supravegherea deplasării produsului în conformitate cu prevederile Secțiunii a 5-a a Titlului VII –al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Nerespectarea condițiilor de comercializare și de realizare a produselor energetice, respectiv uleiuri minerale, determină plata accizelor către bugetul de stat la nivelul accizelor datorate pentru benzinele cu plumb.

Urmare a nerespectării acestor dispoziții legale, în perioada iunie 2006 – mai 2008 societatea nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă, nu a declarat și nu a virat către bugetul general consolidat accize în valoare totală de .X. lei.

Mai mult, se reține că societățile beneficiare ale uleiurilor minerale produse și livrate de societate, așa cum rezultă din constatările și verificările efectuate de către Garda Financiară, respectiv adresa nr..X./13.03.2008, aflată la dosarul cauzei, nu au putut fi identificate la sediile declarate, nu desfășoară activitate la aceste locații, fac tranzacții comerciale fictive și sunt încadrate drept firme cu compartiment inactiv fiscal.

Având în vedere că legislația în domeniul accizelor, respectiv art.168 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că “este interzisă producerea de produse

accizabile în afara antrepozitului fiscal”, iar potrivit art.178 alin.(1) din același act normativ: *“producția și/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost plătită, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal”*, din actele existente la dosarul cauzei, s-a constatat că S.C .X. .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.

Totodată, art.186 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“Deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv

(1) Antrepozitarii autorizați de către autoritățile fiscale competente ale unui stat membru sunt recunoscuți ca fiind autorizați atât pentru circulația națională, cât și pentru circulația intracomunitară a produselor accizabile.

(2) Pe durata deplasării unui produs accizabil, acciza se suspendă dacă sunt satisfăcute următoarele cerințe:

a) deplasarea are loc între:

1. două antrepozite fiscale;

2. un antrepozit fiscal și un operator înregistrat;

3. un antrepozit fiscal și un operator neînregistrat;

b) produsul este însoțit de minimum 3 exemplare ale unui document administrativ de însoțire, care satisface cerințele prevăzute în norme;

c) ambalajul în care este deplasat produsul are la exterior marcaje care identifică tipul și cantitatea produsului aflat în interior;

d) containerul în care este deplasat produsul este sigilat corespunzător, conform prevederilor din norme;

e) autoritatea fiscală competentă a primit garanția pentru plata accizelor aferente produsului”.

Potrivit art.189 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: *“În cazul oricărei abateri de la cerințele prevăzute la art. 186 -188, acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil”.*

De asemenea, în conformitate cu art.192 pct.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre

vânzare sau la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire “.

Organele de control nu au fost de acord cu clasificările tarifare propuse de expertul tehnic judiciar .X. .X. și respectiv .X. întrucât s-a constatat că parametri și caracteristici ale produselor analizate sunt asemănătoare, diferând numai concluzia finală privind clasificarea și denumirea acestora.

În acest sens, este adresa nr..X./X./SLV/16.09.2009 emisă de Direcția Autorizări din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, invocată de organul de control prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.03.2011, aflată la dosarul cauzei, de unde rezultă că nu este de acord cu clasificarea tarifară propusă de expertul tehnic judiciar prin Raportul de expertiză tehnică judiciară nr..X./23.01.2009 în dosarul nr..X./X./2008, aflat pe rolul Judecătorei .X. .X., susținând următoarele:

“- pentru pct.6.1.1 din raportul de expertiză se precizează că: “Rezultatele expertizei pentru produsul .X. 10 nu conțin determinările tuturor parametrilor de care depinde clasificarea tarifară. Astfel, lipsesc parametrii “culoare diluată “ (valoarea 0 pentru acest parametru este stipulată în baza legală care reglementează clasificarea tarifară a mărfurilor, iar ea trebuie luată în considerare) și “indicele de saponificare “. Se concluzionează în mod eronat că produsul nu este păcură, fără să se menționeze baza legală.

Baza legală pentru clasificarea mărfurilor în NC este constituită din Regulamentul nr.1214/2007 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, regulament obligatoriu în toate elementele sale în toate statele membre ale UE.

Pentru argumentarea faptului că produsul nu este păcură, se invocă parametrii care nu reglementează clasificarea tarifară: aspectul produsului, punctul de inflamabilitate și alți parametri.

Concluzia conform căreia produsul nu poate fi clasificat ca păcură atâta timp cât parametrul “culoare diluată “ nu se poate determina pentru că este sub valoarea de 0,5 invocând prevederea din Nota complementară 2 lit.f), este nejustificată.

Prevederea din Nota complementară 2 lit.f), conform căreia în situația în care parametrul culoare diluată C nu se poate determina prin metoda

ASTMD 1500, produsul nu se clasifică la codurile corespunzătoare păcurii ci la categoria “uleiuri lubrifiante și alte uleiuri” se referă la alte situații, de exemplu:

- probe solide sau foarte vâscoase care nu pot fi diluate cu tetraclorură de carbon;

- probe colorate artificial;

- probe care prin diluție nu dau soluții limpezi;

- probe fluorescente.

- pentru punctul 6.1.2 se concluzionează că: “Rezultatele expertizei pentru produsul .X. nu conțin determinarea punctului de inflamabilitate conform metodei specificate în baza legală privind clasificarea tarifară în NC cu toate că se concluzionează că acest parametru are valoarea sub 21°C.

- pentru punctul 6.1.3 se concluzionează că: “Rezultatele expertizei pentru produsul .X. nu conțin determinarea punctului de inflamabilitate conform metodei specificate în baza legală privind clasificarea tarifară în NC cu toate că se concluzionează că acest parametru are valoare scăzută.

- pentru punctele 6.3 și 7 se concluzionează că: “Determinarea încadrării tarifare efectuată de expert pentru cele trei produse nu ține cont de Regulile Generale de interpretare a nomenclurii Combinate”.

Concluzia clasificării celor trei produse la:

- codul NC 27101991 în cazul produsului .X. 10, ca uleiuri pentru prelucrarea metalelor, uleiuri pentru scotere din forme, uleiuri anticorozive;

- codul NC 38140090 în cazul produselor .X. și .X., ca solvenți și diluanți organici compuși nedenumiți și necuprinși în altă parte,

nu este susținută de rezultatele analitice (nu sunt determinați toți parametrii care determină clasificarea și nu este identificat niciun aditiv conținut în produse care să susțină utilizările menționate în specificațiile tehnice ale producătorului).

Aceste clasificări tarifare încalcă Regulile Generale de Interpretare a NC nr.1 și 6.

Regula 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, după următoarele reguli, (...).*

Regula 6. *Clasificarea mărfurilor la subpozițiile unei aceleiași poziții se efectuează, în mod legal, cu respectarea termenilor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții, [...] 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”.*

Textele acestor două reguli prevăd că determinarea clasificării se face astfel:

a) conform textelor pozițiilor și Notelor de Secțiune, Notelor de Capitol, Notelor complementare, și

b) când este cazul, atunci când nu sunt contrare textelor pozițiilor și notelor respective, conform dispozițiilor Regulilor 2,3,4, și 5.

Astfel, clasificarea tarifară la codul NC 2710 19 91 în cazul produsului .X. 10 nu ține cont de faptul că produsul are caracteristicile stipulate în Nota complementară 2, lit.f) de la Capitolul 27 (pentru acest lucru trebuie confirmată și valoarea sub 4 a cifrei de saponificare), clasificarea tarifară legală pentru acest produs fiind la unul din codurile NC27101961 – 27101969, funcție de conținutul de sulf.

În sensul Capitolului 27, Nota complementară 2 lit.d), prin termenul “uleiuri grele“ (clasificate la codurile 27101931+27101999) se înțelege uleiurile și

preparatele care distilă în proporție de sub 65% în volum până la 250°C la aplicarea metodei ASTM D 86.

Conform structurii Nomenclaturii Combinată uleiurile grele se împart în trei categorii, în care produsele se clasifică funcție de prevederile Notei complementare 2 lit.e) (motorină) și lit.f) (păcură).

Motorină (codurile de la 27101931 până la 27101949)

Păcură (codurile de la 27101951 până la 27101969)

Uleiuri lubrifiante și alte uleiuri (codurile de la 27101971 până la 27101999) categorie care cuprinde toate uleiurile grele care nu îndeplinesc caracteristicile menționate în notele legale pentru motorină și păcură.

Transferul la a treia categorie a produselor care îndeplinesc condițiile legale pentru a intra într-una din primele două categorii nu este legală deoarece încalcă Regula Generală nr.1 de Interpretare a Nomenclaturii Combinată.

Precizăm de asemenea că standardele naționale sau internaționale nu sunt criterii de clasificare în niciuna din aceste categorii de produse.

Astfel, clasificarea unui produs ca “motorină” sau “păcură” nu este condiționată de utilizarea produsului drept carburant sau combustibil sau de încadrarea sa într-o normă națională sau internațională pentru un produs utilizat ca și carburant sau combustibil. Produsele care îndeplinesc condițiile stipulate în notele legale menționate mai sus pentru a se clasifica drept motorină sau păcură pot fi destinate oricărei utilizări (solvent, lubrifiant etc.).

Exemplu: Regulamentul Comisiei nr.231/2004 (OJ al UE nr.L39, 11.02.2004 p.15) prevede clasificarea la un cod tarifar corespunzător motorinei a unui ulei petrolier aditivat și utilizat ca ulei lubrifiant deoarece îndeplinește condițiile stipulate de Nota complementară 2 lit.e) de la Capitolul 27.

În acest context legal, clasificarea produsului .X. 10 la codul NC 2710 19 91 nu ține cont de toți parametri stipulați în Nota complementară nr.2, lit.f) și încalcă prevederile legale care reglementează clasificarea uleiurilor petroliere.

Clasificarea la codul NC 3814 00 90 în cazul produselor .X. și .X. ca solvenți și diluanți organici compuși nedenumiți și necuprinși în altă parte încalcă de asemenea Regulile Generale de Interpretare a Nomenclurii Combinatăe.

Produsele .X. și .X. sunt “uleiuri petroliere” conform Notei 2 de la Cap.27 pentru că ele conțin amestecuri de hidrocarburi, predominant nearomatice.

Produsele sunt “uleiuri ușoare” deoarece până la 210°C distilă peste 90% vol, la aplicarea metodei ASTM D 86, în conformitate cu Nota de subpoziții nr.4.

Aceste produse nu pot fi clasificate ca solvenți organici compuși nedenumiți și necuprinși în altă parte la poziția 3814 atâta timp cât satisfac dispozițiile Notei nr.2 (se încalcă RGI 1) și dispozițiile Notei de subpoziții nr.4 de la Capitolul 27 (se încalcă RGI 6).

În plus, produsele .X. și .X. nu sunt “compuse” în sensul textului poziției 3814 deoarece ele nu conțin decât hidrocarburi (.X.) și hidrocarburi și o cantitate foarte redusă de produs oxigenat nespecificat (.X.). În sensul textului poziției 3814, “solvenți compuși “ înseamnă produse rezultate din amestecul de produse organice clasificate la diferite poziții ale Nomenclurii Combinatăe, cu rapoarte comparabile ale tuturor constituenților, așa cum este menționat și sunt date exemple în Notele Explicative la Sistemul Armonizat aferente poziției 3814”.

Totodată, prin adresa nr..X./TFN/27.07.2010, Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal .X. din Autoritatea Națională a Vămilelor, aflată la dosarul cauzei, referitor la concluziile formulate de către experți tehnici judiciari în rapoarte de expertiză tehnică judiciară întocmite la solicitarea petiționarei S.C .X. .X. SRL în dosare aflate pe rolul Judecătorilor .X. și .X., au formulat următoarele observații:

“1. Raportul de expertiză tehnică întocmit de ing..X. în dosarul nr..X./223/2008 (Judecătoria .X.) care are drept obiectiv analiza produselor .X. 10 și .X.

Cu toate că obiectivele raportului de expertiză viza și produsul .X., raportul nu se referă la acest produs.

Rezultatele analizelor pentru produsul .X. 10 nu conțin determinările tuturor parametrilor de care depinde clasificarea tarifară, Astfel lipsesc determinările pentru “indicele de saponificare”.

În “Cap.II” dar și în “Cap.III Concluzii” se deduce în mod eronat că produsul nu este “păcură”, fără să se menționeze baza legală.

Baza legală pentru clasificarea mărfurilor în Nomenclatura Combinată este constituită din Regulamentul (CEE) nr.2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, pentru care în anul 2008, s-a modificat Anexa 1 prin Regulamentul (CE) al Comisiei nr.1214/2007, regulament obligatoriu în toate elementele sale în toate statele membre ale UE.

Pentru “argumentarea” faptului că produsul nu este păcură, se invocă parametrii care nu reglementează legal clasificarea tarifară, de exemplu: aspectul produsului, punctul de inflamabilitate, domeniu de utilizare declarat dar neverificat și alți parametri.

Concluzia conform căreia produsul nu poate fi clasificat ca păcură atâta timp cât parametrul “culoare diluată” nu se poate determina pentru că este sub valoarea de 0,5, invocând prevederea din Nota complementară 2f), este nejustificată.

Prevederea din Nota complementară 2 lit.f), conform căreia în situația în care parametrul culoare diluată C nu se poate determina prin metoda ASTM D 1500, produsul nu se clasifică la codurile corespunzătoare păcurii ci la categoria “uleiuri lubrifiante și alte uleiuri” se referă la alte situații, de exemplu:

- probe solide sau foarte vâscoase care nu pot fi diluate cu tetraclorură de carbon;

- probe colorate artificial;

- probe care prin diluție nu dau soluții limpezi;

- probe fluorescente.

Pentru a evita inducerea în eroare a instanței privind afirmația Laboratorului .X. al .X. SA(laborator neacreditat RENAR pentru domeniul produselor petroliere) privind neinclusiunea valorii “0” a parametrului “culoare diluată” în intervalul legal stabilit de nota complementară 2f) de la Capitolul 27 al Nomenclurii Combinate, vă precizăm că Laboratorul .X. al .X. SA (laborator acreditat RENAR pentru analize produse petroliere) a emis nenumărate certificate în care consemnează ca validă valoarea “0” pentru paramentrul “culoare diluată” determinat prin metoda ASTM D 1500 în cazul unor produse petroliere clasificate drept “păcură”(CI02-99-165064-10.04.15, CI07-99-153492-09.06.04, CI02-11-149886/A-09.03.02, CI02-99-158979-09.10.15, CI02-11-149891/A-09.03.02, CI02-99-158981-09.10.15).

În concluzie, produsul “.X. 10” cu caracteristicile menționate “în condițiile tehnice de calitate” ale producătorului (specificația tehnică .X. 10/Ed. 2/iunie 2006), Certificatul nr.CI07-99-137971-08.04.25 emis de Laboratorul .X. al .X. SA (laborator neacreditat RENAR), și Raportul de încercare nr.367/3/16/2009 emis de .X. .X. Control SRL (laborator acreditat RENAR) toate documentele fiind incluse în raportul de expertiză analizat, se clasifică legal la unul din codurile 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65 sau 2710 19 69, funcție de conținutul de sulf, cu condiția ca parametrul “indice de saponificare” să aibă valoarea sub 4 (metoda ISO 6293-1 sau ISO 6293-2, similară cu ASTM D 94).

Laboratorul Vamal Central a determinat valori comparabile cu cele din documentele anexate raportului de expertiză pentru parametrii care determină clasificarea, inclusiv valori cu mult sub valoarea 4 a indicelui de saponificare (1,02 mg KOH/g, 0,65 mg KOH/g, 1,094 mg KOH/g, 0,55 mg KOH/g).

Aceste clasificări sunt determinate prin aplicarea Regulilor Generale de Interpretare a Nomenclurii Combinate nr.1 și 6.

Conform structurii Nomenclurii Combinate uleiurile grele se împart în trei categorii, în care produsele se clasifică funcție de prevederile Notei complementare 2 lit.e) (motorină) și lit.f) (păcură).

Motorină (codurile de la 27101931 până la 27101949)

Păcură (codurile de la 27101951 până la 27101969)

Uleiuri lubrifiante și alte uleiuri (codurile de la 27101971 până la 27101999) categorie care cuprinde toate uleiurile grele care nu îndeplinesc caracteristicile menționate în notele legale pentru motorină și păcură.

Transferul la a treia categorie a produselor care îndeplinesc condițiile legale pentru a intra într-una din primele două categorii nu este legală deoarece încalcă Regula Generală nr.1 de Interpretare a Nomenclurii Combinată.

Precizăm de asemenea că standardele naționale sau internaționale nu sunt criterii de clasificare în niciuna din aceste categorii de produse.

Astfel, clasificarea unui produs ca “motorină” sau “păcură” nu este condiționată de utilizarea produsului drept carburant sau combustibil sau de încadrarea sa într-o normă națională sau internațională pentru un produs utilizat ca și carburant sau combustibil. Produsele care îndeplinesc condițiile stipulate în notele legale menționate mai sus pentru a se clasifica drept motorină sau păcură pot fi destinate oricărei utilizări (solvent, lubrifiant, combustibil, carburant etc.).

Exemplu: Regulamentul Comisiei nr.231/2004 (OJ al UE nr.L39, 11.02.2004 p.15) prevede clasificarea la un cod tarifar corespunzător motorinei a unui ulei petrolier care îndeplinește condițiile stipulate de Nota complementară 2 lit.e) de la Capitolul 27 cu toate că acesta era aditivat și utilizat ca ulei lubrifiant.

În acest context legal, clasificarea produsului .X. 10 la codul NC 2710 19 91 nu ține cont de toți parametri stipulați în Nota complementară nr.2, lit.f) și încalcă prevederile legale care reglementează clasificarea uleiurilor petroliere.

Fiind legal clasificat la unul din codurile tarifare aferente păcurii, produsul .X. 10 intră sub incidența art.175 alin.(1), (2), (3), fiind necesară fabricarea lui numai într-un antrepozit fiscal autorizat și fiind necesară supravegherea deplasării produsului în conformitate cu prevederile Secțiunii a 5-a a Titlului VII – al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Raportul de expertiză tehnică întocmit de Ing. .X. în dosarul nr..X./223/2008 (Judecătoria .X.) care are drept obiectiv analiza produsului .X.

În "Cap.II" dar și în "Cap.III Concluzii" se afirmă în totală discrepanță cu rezultate analitice obținute că produsul .X. se clasifică la codul NC 3814 00 90, fără să se menționeze baza legală.

Așa cum s-a menționat și la raportul de expertiză de la punctul 1 de mai sus, baza legală pentru clasificarea mărfurilor în Nomenclatura Combinată este constituită din Regulamentul (CEE) nr.2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, pentru care în anul 2008, s-a modificat Anexa 1 prin Regulamentul (CE) al Comisiei nr.1214/2007, regulament obligatoriu în toate elementele sale în toate statele membre ale UE.

Clasificarea la codul NC 3814 00 90 a produsul .X. cu caracteristicile determinate în cadrul expertizei, ca solvent sau diluat organic compus nedenumit și necuprins în altă parte, încalcă Regulile Generale de Interpretare a Nomenclaturii Combinate nr.1 și 6.

Produsul .X. este "ulei petrolier" conform Notei 2 de la Cap.27 pentru că el conține numai un amestec de hidrocarburi, predominant nearomatice.

Produsul este un "ulei ușor" deoarece până la 210°C distilă peste 90% vol, la aplicarea metodei ASTM D 86, în conformitate cu Nota de subpoziții nr.4.

Produsul este o "benzină specială" deoarece diferența temperaturilor la care distilă 5% și 90% din volum este mai .X.ă de 60°C, în conformitate cu Nota complementară 2 a) de la Capitolul 27.

Caracteristicile care determină legal clasificarea tarifară a produsului și care au fost determinate în cadrul expertizei sunt sistematizate în tabelul următor:

Caracteristici	Specificație tehnică, ad. 2/iunie 2006	Certificat CI07-99-1388-48-08.05.15 (Lab..X. .X. SA	Raport de încercare nr.358/3/16/2009 (.X. .X. Control SRL)
punct	X	X	X

<i>inflamabilitate(°C)</i>	<i>(metoda SR EN 2719)</i>	<i>(metoda Abel – Pensky)</i>	<i>(metoda ASTM D 93-07)</i>
<i>temperatura de distilare a 5% din volum (metoda ASTM D 86) (° C)</i>	<i>neprecizat</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>Temperatura de distilare a 90% din volum (° C)</i>	<i>neprecizat</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>Procent volumetric distilat până la 210 ° C (%v/v)</i>	<i>neprecizat</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>Diferență temperaturilor la care distilă 5% v/v și 90% v/v (° C)</i>	<i>-</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>conținut hidrocarburi nearomatice</i>	<i>min.80% m/m</i>	<i>86,2% m/m</i>	<i>82,3% v/v</i>
<i>conținut hidrocarburi aromatice</i>	<i>max. 20% m/m</i>	<i>13,8% m/m</i>	<i>17,7% v/v</i>
<i>Clasificarea tarifară rezultată din caracteristicile menționate mai sus, determinată prin aplicarea RG1 și 6</i>	<i>Nu se poate determina</i>	<i>27101125</i>	<i>27101121</i>

În concluzie, produsul ".X." este legal clasificat la unul din codurile 2710 11 25 (dacă punctul de inflamabilitate este sub 21°C) sau 2710 11 21 (dacă punctul de inflamabilitate este minimum 21 ° C)

Acest produs nu poate fi clasificat ca solvent organic compus nedenumit și necuprins în altă parte la poziția 3814 atâta timp cât satisface dispozițiile Notei nr.2 (se încalcă RGI nr.1) și dispozițiile Notei de subpoziții nr.4 de la Capitolul 27 și a Notei complementare nr.2 a)(se încalcă RGI nr.6).

Fiind legal clasificat la unul din codurile tarifare aferente "benzinelor speciale", produsul ".X." intră sub incidența art.175 alin.(1) și (2) fiind necesară fabricarea lui numai într-un antrepozit fiscal autorizat și fiind necesară supravegherea deplasării în vrac a produsului în conformitate cu prevederile Secțiunii a 5-a a Titlului VII –al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Raportul de expertiză tehnică întocmit de .X. .X. în dosarul nr..X./311/2008 (Judecătoria .X.), înregistrat cu nr.10490/26.11.2008, care are drept obiectiv analiza parametrilor fizico—chimici și domeniul de utilizare a produsului .X. 10

La punctul 6.1.2, 6.1.3, 7.1.2 și 7.1.3 în mod eronat se concluzionează că parametrii "vâscozitate cinematică la 50°C " și "culoare diluată" pentru proba analizată de Laborator .X. al SGS .X. SA (laborator neacreditat RENAR) nu se pot determina doar pentru faptul că în certificatul de expertiză tehnică nr.08OGC/.X.-A/14.11.2008 nu sunt determinate valorile pentru acești parametri.

Laboratorul care a emis certificatul de expertiză nu a făcut nicio observație cu privire la posibilitatea determinării celor doi parametri, spre deosebire de Laboratorul .X. al .X. SA (a se vedea observațiile pentru raportul de expertiză de la pct.nr. de mai sus).

Pentru parametrul "culoare diluată" sunt valabile aceleași observații ca cele din cazul raportului de expertiză de la pct. nr.1 de mai sus.

Pentru determinarea parametrului "vâscozitate cinematică la 50°C " este aplicabilă metoda ASTM D 445 deoarece proba este lichidă la temperatura de

50°C(temperatura de congelare este minus 40°C iar temperatura inițială de distilare este 150°C) și omogenă (conține numai hidrocarburi).

Dealtfel și în capitolul "Condiții tehnice de calitate "(capitolul 2 al raportului de expertiză) este prevăzută valoarea de max. 3,5 cSt pentru parametrul "vâscozitate cinematică la 50°C " determinată prin metoda ASTM D 445.

În concluzie, valorile parametrilor rezultate din certificatul de expertiză tehnică nr.08OGC/.X.-A/14.11.2008 emis de SGS .X. SA conduc, prin aplicarea bazei legale pentru clasificarea tarifară a mărfurilor, tot la clasificarea ca păcură a produsului ".X. 10", prin aplicarea Regulilor Generale de Interpretare a Nomenclaturii Combinate nr.1 și 6.

Afirmația de la pct.7.1.4 din concluziile raportului de expertiză conform căreia "proba nu este păcură " nu are susținere legală deoarece nu ține cont de parametrii prevăzuți de legislația specifică pentru determinarea clasificării tarifare".

De asemenea, art.17 alin.(2) din Ordinul Vicepreședintelui A.N.AF nr.356/11.02.2008. stipulează că: "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.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că Laboratorul Vamal Central fiind singura structură abilitată să emită astfel de clasificări cu privire la natura, compoziția fizico-chimică a produselor supuse expertizei, în vederea clasificării acestora în categoria produselor accizabile.

Mai mult, rapoartele de expertiză judiciară nu au relevanță în speță întrucât se referă la litigii care s-au aflat pe rolul instanțelor judecătorești, dar fără ca obiectul acestora să îl constituie raportul de inspecție fiscală și respectiv decizia de impunere, întocmite inițial, refăcute, și, deci, completate prin actul administrativ fiscal contestat în speță.

Expertizele efectuate de expertul .X. .X. au fost efectuate pe baza probelor prelevate de societate, neexistând nicio dovadă care să ateste că acestea sunt într-adevăr produsele obținute de societate, iar pe de altă parte au fost efectuate după expirarea termenului de valabilitate al probelor prelevate de la societate, astfel că nu se poate reține că rezultatele exprimate de expert relevă caracteristicile fizico-chimice reale, ale produselor obținute de societate.

Din actele existente la dosarul cauzei, rezultă că instanțele judecătorești nu au înlăturat constatarea autorității vamale, în sensul că societatea se face vinovată de producerea în afara antrepozitului fiscal, deci ilegal, adică fără a fi autorizată pentru fabricarea produselor accizabile, și de asemenea, aceleași instanțe nu au constatat că expertiza tehnică dispusă și efectuată în celelalte cauze, are o forță probantă definitivă și irevocabilă.

Se reține că potrivit practicii judiciare, împrejurarea că administratorii societății nu au calitatea de învinuiți sau inculpați în dosarul penal nu prezintă relevanță sub aspectul angajării răspunderii fiscale a societății pe care o conduc, fiind diferite condițiile de angajare a fiecărei răspunderi, precum și subiecții acesteia.

Referitor la susținerea societății că produsele fabricate sunt înregistrate ca omologate la OSIM nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât cererile S.C .X. .X. SRL, înregistrate la OSIM sub nr.M/05797-.X./23.05.2006 și nr.M.X.-.X./24.05.2006 au fost formulate în baza Legii nr.84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice numai pentru înregistrarea mărcii individuale a produsului fabricat, solicitarea nefiind însoțită de alte documente care să aibă legătură cu privire la caracterul accizabil al acestora.

Motivele de netemeinice inserate de contestatoare la pct.6 alin.1) din contestația formulată, ce face referire la constatările secțiilor teritoriale ale Gărzii Financiare, prin care se precizează că organul de control a reținut o stare de fapt greșită nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru următoarele considerente:

Referitor la clienții S.C .X. .X. SRL, din actele existente la dosar a rezultat că:

S.C .X. .X. SRL .X. este o societate comercială care nu deține în patrimoniu instalații sau capacități de depozitare pentru produse energetice și nici mijloace de transport specifice unor astfel de activități, firma deține doar un spațiu unde se află sediul social.

În legătură cu clienții cărora S.C .X. .X. SRL .X. le-a vândut mai departe cantitățile respective s-a constatat că aceștia au un comportament fiscal inadecvat, nu funcționează la sediile sociale sau puncte de lucru declarate, administratorii nu pot fi identificați.

S.C .X. .X. SRL .X. este o firmă care nu funcționează la sediul social declarat și nu deține în patrimoniu instalații sau capacități de producție și nici mijloace de transport specifice.

Totodată, din constatările Gărzii Financiare – Comisariatul General se reține că, în cadrul unor acțiuni care aveau ca obiectiv stabilirea în teren a realității și legalității tranzacțiilor precum și identificarea destinației și locațiilor certe spre care se deplasau produsele, s-a constatat că în seara zilei de 21.02.2008 două autocisterne cu numerele de înmatriculare .X.-30-BIM/.X.-80-BIM și .X.-78-BIA/.X.-33-BIA care au încărcat de la S.C ".X. .X.", produs energetic .X. 10 cu destinația S.C .X. .X. SRL .X., care au ajuns în localitatea .X., în incinta unei stații de distribuții carburanți, aparținând S.C .X. S.R.L. .X., județul .X., fiind surprinse în timp ce efectuau operațiunea de descărcare, unde din autocisterna cu număr de înmatriculare .X.-30- BIM/.X.-80-BIM a fost descarcată întreaga cantitate de produse energetice, cea mai mare parte într-o autocisterna proprietatea S.C .X. SRL .X., prin care cantitatea de motorină deținută de S.C .X. SRL a fost triplată prin adaugare de .X. 10, produsul nou obținut urmând să fie introdus în circuitul carburanților auto și restul într-unul din cele doua rezervoare de carburanți auto.

Comisarii Gărzii Financiare .X. au constatat că șoferul autocisternei deținea atât factura emisă de S.C .X. .X. către S.C .X. .X. SRL .X. cât și un aviz de însoțire a mărfii emis de S.C .X. .X. SRL .X. pentru S.C .X. .X. SRL .X. privind livrarea cantității de X litri .X. 10, beneficiarul real fiind S.C .X. SRL, care a achiziționat produsele energetice .X., fără documente legale de proveniență A

doua cisternă nu a putut fi descarcată datorită intervenției comisarilor Gărzii Financiare, fiind indentificate de asemenea, documentele de livrare emise de S.C .X. .X. către S.C .X. .X. SRL .X. cât și un aviz de însoțire a mărfii emis de S.C .X. .X. SRL .X. pentru S.C .X. .X. SRL .X. privind livrarea cantități de .X. litri .X. 10.

Referitor la faptul că nu s-a avut în vedere adresa nr..X., .X., .X./10.06.2008 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație, prin care se comunică societății că produsele respective nu sunt accizabile se reține că prin această adresă se răspunde strict la cele două întrebări formulate de S.C .X. .X. , respectiv:

- *“sunt produsele noastre supuse accizării în condițiile în care, în procesul de producție folosim numai materii prime scutite de accize și ținând cont de faptul că domeniul de utilizare al acestor produse este utilizarea în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, conform art.175.4 alin.(1), pct.2, lit.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”;*

- *“este obligatoriu ca produsele finite livrate de societatea noastră către beneficiari, să fie însoțite și de D.A.I. având în vedere că avem calitatea de utilizator final și nu de antrepozit fiscal“, întrebări ce nu fac referire la cazul în care în urma fabricării, din materii prime energetice ar rezulta produse energetice care ar intra sub incidența art.175 alin.(2), iar societatea nu ar avea autorizația de antrepozit fiscal.*

Referitor la faptul că nu s-au avut în vedere precizările cuprinse în adresa nr..X./TFN/07.07.2008, se reține că aceasta a fost înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./08.07.2008, ulterior întocmirii actelor de control inițiale, elementele fiind cuprinse în prezentul act de control.

Referitor la susținerile societății referitoare la faptul că nu s-au avut în vedere ordonanțele și rezoluțiile emise de organele de cercetare penală, organul fiscal reținând o stare de fapt eronată, din actele existente la dosarul cauzei, rezultă că, în ceea ce privește reținerea din cuprinsul Ordonanței nr.53/P/2008, referitoare la faptul că nu au fost prelevate probe din producția anterioară, obținută de la momentul începerii activității până la data inițierii verificării (mai 2008), acest lucru este practic imposibil, întrucât produsele finite

au fost supuse comercializării în perioada imediat următoare fabricației acestora, nefiind stocate.

De asemenea, precizăm că legislația în vigoare nu reglementează obligația stabilirii caracterului accizabil al unui produs exclusiv pe baza prelevării de probe, acest lucru fiind posibil și pe baza documentației tehnico- economice existente la sediul social al firmei, documente care au stat la baza procesului de fabricație.

Motivația contestatoarei cu privire la acreditarea laboratoarelor implicate în analiza probelor, nu poate fi reținută având în vedere adresa nr..X./TFN/27.07.2010 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal .X., de unde rezultă că:

- laboratorul .X. .X. este neacreditat RENAR pentru domeniul analizei produselor petroliere;

- laboratorul .X. al S.C .X. SA este acreditat RENAR pentru efectuarea de analize la produse petroliere;

-laboratorul al S.C .X. .X. Control SRL este acreditat RENAR.

Conform certificatului nr.08OGC/.X.-A+B+C/14.11.2008, rezultă că laboratoarele SGS .X. SA sunt acreditate RENAR.

Pentru celelalte dovezi de acreditare contestatoarea nu face referire și la data de când începe valabilitatea, ci numai termenul final.

Față de cele reținute mai sus, având în vedere actele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare constată că și în situația în care încadrarea tarifară a produselor fabricate de societate ar fi cea stabilită de experții tehnici, și produsele ar fi scutite de plata accizelor, societatea nu a respectat condițiile de producere și comercializare a uleiurilor minerale stipulate de art.239 și art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organul de soluționare a procedat la desființarea actelor de control inițiale întocmite de organele vamale și de inspecție fiscală tocmai pentru ca pe baza mijloacelor de investigare de care dispun conform legii

și a limitei de investire stabilită prin deciziile de desființare să reanalizeze întregul material probatoriu aflat la dosar, iar în situația în care nu își însușesc concluziile rapoartelor de expertiză să motiveze temeinic în fapt și în drept aspectele pentru care aceste concluzii nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, organul de soluționare a avut în vedere și faptul că deși hotărârile judecătorești invocate de contestatoare și analizate pe parcursul soluționării contestațiilor nu au autoritate de lucru judecat, neexistând tripla identitate de părți, obiect, cauză, așa cum cere art.1201 Cod civil, actul jurisdicțional nu poate fi ignorat de terți, aceștia având posibilitatea prin administrarea de probatorii să combată prezumția rezultată din hotărârile judecătorești unde nu au fost parte și care față de ei au doar valoare relativă așa cum rezultă din interpretarea dispozițiilor art.1200 și art.1202 teza a doua din Codul Civil.

Având în vedere dispozițiile art.230 din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul Civil, la data intrării în vigoare a Codului Civil se abrogă [...] cu excepția dispozițiilor art.1169 – art.1174 și art.1176 – art.1206 care se abrogă la data intrării în vigoare a Legii nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă.

Se reține că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se desprinde concluzia potrivit căreia scopul urmărit de contestatoare a fost acela de falsificare a unui produs legal, în speță motorina, iar manoperele dolozive utilizate nu pot justifica apărarea de răspundere a comitentului, fiind de principiu că un act doloziv nu poate fi nici pretextul, nici temeiul apărării de răspundere, ilicitul neputând fi privit ca un izvor de non-răspundere, potrivit doctrinei și literaturii juridice.

Aplicând raționamentul *per a contrario*, se reține că în situația în care s-ar accepta că substanțele produse și livrate, nu pot fi plasate în categoria produselor energetice cu privire la care intervine obligația de accizare, aceste produse trebuie supuse aceluiași regim deoarece urmare a procedurii folosit (amestecul cu motorină și punerea în vânzare sub aceeași titulatură a amestecului) au condus la eludarea legii prin neplata accizelor convenite pentru întreaga cantitate pusă în circuitul economic, cu prejudicierea bugetului de stat.

Astfel, privit ca un exercițiu teoretic, se poate constata că la o anumite cantitate de motorină, amestecată fiind cu solvenții într-o anumită proporție (dintr-unele probe ale dosarului rezultă că amestecul s-a făcut în proporție de 1 la 3) plata accizelor s-a redus exclusiv la cantitatea de motorină dată iar nu la totalul obținut prin amestecul efectuat.

Prin urmare, se reține că o parte semnificativă din acest produs a fost sustras de la plata accizelor deși el a fost pus în vânzare și încasat de la consumatorii finali, ca fiind motorină.

Totodată, se reține că temeiurile pe care instanțele și-au motivat soluțiile date se rezumă în ultimă analiză la faptul că produsele obținute (solvenți) nu erau produse energetice de felul celor pentru care trebuie achitate accize, însă soluția promovată nu se referă la însuși raportul juridic real la care s-a ajuns prin manoperele dolosive utilizate de contestatoare, întrucât dincolo de chestiunea dacă produsele erau sau nu potrivit compoziției lor chimice în afara sau printre cele supuse obligației de accizare, primordial și decisiv este faptul că ele au fost folosite ca un produs supus accizei.

Prin urmare, se reține că nu poate fi invocat nici autoritatea de lucru judecat și nici ca precedent judiciar soluția instantelor, fiind vorba de temeiuri de drept total diferite.

Prin urmare, organul de soluționare reține concluziile organelor de control privind rapoartele de expertiză în sensul că acestea nu pot fi valorificate în soluționarea favorabilă a cauzei, precum și practica instanței supreme în materie, anterior invocată, motiv pentru care în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “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*”, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând accize.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei, se reține ca acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, iar conform principiului de drept *accessorium sequitur principare*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei taxă pe valoarea adăugată;**

- **.X. lei majorări de întârziere, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în condițiile includerii în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a contravalorii accizelor menținute ca obligație de plată prin Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..**

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./15.04.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au menținut ca obligație de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă perioadei 01.06.2006 -31.05.2008, precum și majorările de întârziere în sumă de .X. lei, ca urmare a includerii în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a contravalorii accizelor menținute ca obligație de plată de control vamal prin Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

În drept, art.137 alin.2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată “.

Având în vedere faptul că Decizia de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. reprezintă act subsecvent al Deciziei nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și dispozițiile art.137 alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au menținut în sarcina contestatoarei prin Decizia de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./15.04.2011, taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei aferentă perioadei 01.06.2006 -31.05.2008, precum și majorările de întârziere în sumă de .X. lei, ca urmare a includerii în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a contravalorii accizelor stabilite suplimentar de organele de control vamal prin

Decizia de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Ca urmare, întrucât contestația formulată de **S.C .X. .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.03.2011, privind suma de .X. lei reprezentând accize și majorări de întârziere aferente, a fost respinsă ca neîntemeiată și contestația împotriva Deciziei de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“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.

Pentru considerentele aratate mai sus potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei 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.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiate a contestațiilor formulate de **S.C .X. .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. cât și împotriva Deciziei de impunere nr.F-OT .X./15.04.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorari de intarziere aferente accizelor;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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