

ROMANIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.4313

Dosar nr. 846/46/2012

Ședința publică de la 13 noiembrie 2014

Președinte: .X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- magistrat asistent

La data de 16 octombrie 2014 s-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în nume propriu, precum și în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămilelor și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr..X. din 12 februarie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la data de 16 octombrie 2014, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 30 octombrie 2014, la data de 6 noiembrie 2014 și ulterior, la data de 13 noiembrie 2014.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința nr. .X. din 12 februarie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Autoritatea Națională a Vămilelor și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și a anulat decizia de impunere

nr..X./2008 emisă de Direcția Regională Pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Decizia de soluționare a contestației nr.292/2012, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor. În ceea ce privește suma de .X. lei, achitată de reclamantă în contul exp. .X. (onorariu achitat în contul nr..X., *Biroul Local de Expertize Judiciare*), s-a dispus că se va transfera în contul exp. .X. (Biroul Local de Expertize Judiciare Tehnice și Contabile București).

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond, analizând conținutul actelor contestate, a constatat că ceea ce a determinat emiterea deciziei de impunere a fost constatarea inspecției fiscale, făcută pe baza prelevării de probe și a analizării acestora de Laboratorul Vamal Central, potrivit cărora produsele comercializate de reclamantă prezintă caracteristicile uleiurilor minerale și se încadrează la poziția 27 (2710) din Nomenclatura sistemului armonizat, și anume în codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69, ceea ce atrage incidența dispozițiilor legale menționate în decizia de impunere. S-a menționat faptul că produsele nu pot fi clasificate la poziția 3814, deoarece satisfac dispozițiile Notei nr. 2, Nota de subpoziții 4 de la Cap. 27.

Curtea a constatat că încadrarea tarifară stabilită de Laboratorul Vamal Central din cadrul ANV a fost însă combătută de expertiza tehnică judiciară efectuată în cauză de expert Natalia Călinescu.

În consecință, raportat la aceste precizări, produsele în cauză nu pot fi încadrate la poziția 2710, deoarece au o poziție specifică în Nomenclatură, și anume codul NC 3814.00 - Solvenți și diluanți compuși, nedenumiți și necuprinși în altă parte; preparate concepute pentru îndepărtarea lacurilor și a vopselurilor.

Așadar, conform notei 3c din Notele Explicative ale Sistemului Armonizat (NESA), poziția 2710 este subsidiară față de poziția 3814, iar nu invers, cum au reținut în mod greșit organele fiscale, cu consecința încadrării corecte la poziția 3814 (solvenți și diluanți), încadrare care o exclude pe cea de la poziția 2710 – uleiuri minerale.

În obiecțiunile la raportul de expertiză și în concluziile scrise, organele fiscale combat încadrarea tarifară făcută de expertul cauzei, reiterând mențiunile din raportul de inspecție fiscală și anume că produsele nu pot fi clasificate la poziția 3814, deoarece satisfac dispozițiile Notei nr. 2, Nota de subpoziții 4 de la Cap. 27.

Or, ceea ce este determinant pentru încadrarea tarifară în codul NC 3814 este nota 3c de la cap. 27, poziția 2710 din NESA din care rezultă că încadrarea în acest cod are prioritate și exclude încadrarea în codul NC 2710.

Încadrarea în acest cod tarifar, NC 3814 exclude și aplicarea art. 175 al. 2 lit.c din Codul fiscal și a celorlalte dispoziții legale în baza cărora s-a stabilit obligația de plată a accizelor, deoarece acestea au avut în vedere încadrarea în categoria uleiurilor minerale, NC 2710.

Cu toate că nu au fost reținute în actele administrativ fiscale ca și produse accizabile în baza alineatelor 3 și 4 ale art. 175, experta a demonstrat că obligația de plată a accizelor nu este atrasă nici de aceste dispoziții legale, deoarece produsele comercializate de reclamanta sub denumirea comercială de Diluanți 511 nu îndeplinesc nici un standard specific carburanților de motoare și nici nu pot fi folosiți în alte scopuri decât acela pentru care au fost concepuți și puși în vânzare, și anume diluanți pentru grundurile, lacurile, emailurile și vopselele pe bază de rășini alchidice și alchidice acrilate.

Cum, raportat la caracteristicile fizico-chimice și la modul de utilizate, produsele nu se încadrează în categoria uleiurilor minerale, a rezultat că nu sunt incidente nici celelalte dispoziții legale în baza cărora a fost emisă decizia de impunere, respectiv art. 168 al. 1, art. 178 al. 1, art. 239 al. 1 și mai cu seamă art. 240 al. 1 c. fiscal.

Nefiind vorba de produse purtătoare de accize în baza niciunui text din C.fisc., efectuarea expertizei fiscal-contabile a devenit inutilă, motiv pentru care s-a revenit asupra administrării ei.

În consecință, constatând că în mod greșit s-a atribuit produselor controlate un cod tarifar care atrage obligația de plată a accizelor, s-a reținut că actele administrativ fiscale, și anume Decizia de impunere nr. .X./06.11.2008 și decizia prin care s-a respins contestația administrativă nr. 292/2012, sunt emise cu aplicarea greșită a legii, iar Curtea a admis cererea și a anulat aceste acte. În ceea ce privește raportul de inspecție fiscală nr. .X./06.11.2008, acesta nu reprezintă un act administrativ de sine stătător, ci consemnează o operațiune premergătoare emiterii deciziei de impunere, fiind lipsit implicit de efecte prin anularea acesteia.

Prin încheierea din 08.02.2013, s-a încuviințat, în baza art. 213 al. 2 C.proc.civ., cererea exp. .X. de suplimentare cu .X. lei a onorariului provizoriu, la același termen revenindu-se asupra probei cu expertiză fiscal-contabilă. Având în vedere că onorariul pentru această din urmă lucrare fusese deja achitat de reclamantă, în contul exp. .X. (consultant fiscal), la *Biroul Local de Expertize Judiciare*, cu chitanța nr. .X./14.11.2012 (fila 336 dosar), în cuantum de .X. lei, Curtea a dispus transferul acestei sume din contul menționat (*Biroul Local de Expertize Judiciare*, exp. .X.) în contul exp. .X. (Biroul Local de Expertize Judiciare Tehnice și Contabile București), cu titlu de diferență de onorariu, hotărârea pronunțată fiind executorie sub acest aspect, potrivit art. 213 al. 2 C.proc.civ.

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. , în nume propriu și în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămilelor , precum și Agenția Națională de Administrare Fiscală, susținând că hotărârea atacată este nelegală și netemeinică pentru următoarele motive, respectiv argumente:

În mod neîntemeiat, instanța de fond a reținut că materiile prime folosite de societate pentru fabricarea unor produse finite sunt diluanți cu încadrarea NC 381400 a căror utilizare declarată o constituie diluarea vopselurilor, a grundurilor, degresări.

Toate componentele din Grupa I reprezintă „amestec în diferite proporții de benzine speciale (clasificate la 2710121 sau

27101125) sau amestec în diferite proporții de benzine speciale și uleiuri medii (clasificate la subpoziția 27101929)". Ca urmare codul NC al acestor produse se încadrează la codurile NC de la 271011 la 27101969.

Cu adresa nr. .X./15.05.2008, Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor a transmis Certificatele de analiză nr. .X. și .X. din 05.05.2008 emise de Laboratorul vamal central, înaintate și către S.C. .X. S.R.L. în datele de 19.08.2008, respectiv de 21.08.2008 (exemplarul 2 fiind destinat societății conform art. 16 alin. 2 lit. b) din Ordinului nr. 9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu completările și modificările aduse de Ordinul nr. 356/2008), primirea fiind confirmată prin semnătură și ștampilă de reprezentantul legal al agentului economic.

În concluziile la certificatele de analiză sus menționate s-a menționat că „proba reprezintă o benzină specială, alta decât White Spirit conform Notei de Capitol nr. 2, Notei de subpoziții nr. 4 și Notei Complementare nr. 2) a), de la Capitolul 27" cu referire la Regulamentul CEE nr. 2658/1987 privind Nomenclatura Combinată modificat prin Regulamentul CEE nr.1214/2007.

Certificatele de analiză enumerate au fost contestate de S.C. .X. S.R.L., solicitându-se analiza probei 2.

Direcția de Autorizări și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor, cu adresa nr. .X./27.10.2008, a comunicat rezultatele analizei probelor cu nr. 2, concluzia fiind în sensul că se mențin cele indicate în Certificatele de analiză cu nr. .X. și nr. .X. din data de 05.05.2008.

De menționat că Laboratorul Vamal Central este 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, expertiza tehnică efectuată în cauză de expert Natalia Călinescu fiind neconcludentă, expertul tehnic neavând dotarea tehnică necesară și neavând competența de a contracara rezultatele și

concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central.

Recurentele mai arată 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, intimata - reclamantă 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. Potrivit acestor prevederi legale 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.

Față de motivele expuse, recurentele apreciază că în mod greșit instanța de fond a dispus anularea Deciziei de impunere nr. .X./2008 emisă de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., cât și Decizia nr. 292/2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Criticile formulate de recurente se încadrează în drept, din punct de vedere procedural, în prevederile art. 304 pct. 9 și ale art. 304¹ Cod procedură civilă.

Analizând actele și lucrările dosarului de fond, precum și motivele de recurs invocate, Înalta Curte constată că recursurile sunt nefondate pentru următoarele considerente:

În ceea ce privește critica referitoare la încadrarea tarifară greșită a produselor comercializate de reclamantă, aceasta este nerelevantă, deoarece în speță s-a stabilit, în mod corect, că produsul energetic respectiv face parte din categoria celor *exceptate de la plata accizelor, datorită scopului în care se utilizează acestea*. Aceste situații de excepție sunt prevăzute de art. 175 ind.4 și art.

201 alin. 1 Cod fiscal, referindu-se la situația în care produsul energetic nu a fost utilizat de către contribuabil drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, sau combustibil pentru aeronave utilizate în aviația turistică în scop privat, iar din probele dosarului, inclusiv din raportul de inspecție fiscală atacat a rezultat că nici reclamanta și nici beneficiarii săi nu au utilizat materiile prime achiziționate în baza autorizațiilor de utilizator final și, respectiv, produsul finit în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire, sau drept combustibil pentru aviația turistică în scop privat.

Prin urmare, nu este relevantă clasificarea tarifară în situația în care pentru un produs nu se datorează acciză, prin prisma scopului în care este utilizat acesta, ci doar în situația în care produsul devine accizabil, fiind folosit, de exemplu, în calitate de combustibil, ceea ce nu este cazul în speță.

În ceea ce privește critica referitoare la imposibilitatea combaterii prin alte probe, administrate în instanță, a constatărilor Laboratorului Vamal Central, recurentele omit să precizeze că aceste constatări se referă la compoziția chimică a produselor – această compoziție nefiind contestată în cauză -, instanța pronunțându-se asupra clasificății tarifare a produselor și a codului NC.

Această clasificare tarifară nu este relevantă în cauză, astfel cum s-a arătat mai sus.

În speță, a rezultat din probe că utilizarea uleiurilor minerale s-a făcut în scop industrial, în sensul art. 240 Cod fiscal, acestea fiind supuse unor procese de producție specifice, iar produsele energetice achiziționate în regim de exceptare de la plata accizelor au fost integral introduse în producție.

De menționat că prin Decizia nr. 2916/2012 pronunțată în dosarul nr. 7559/1/2011, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal a stabilit, într-o speță similară, că Diluantul ASS501 nu este un produs accizabil, fiind respinse recursurile Agenției Naționale de Administrare Fiscală și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Pentru considerentele menționate cu referire la art. 312 alin. 1 Cod procedură civilă, recursurile urmează a fi respinse ca nefondate.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursurile declarate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în nume propriu, precum și în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr..X. din 12 februarie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 13 noiembrie 2014.

JUDECATOR,

.X.

JUDECATOR,

.X.

JUDECATOR,

.X.

MAGISTRAT ASISTENT,

.X.