



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație 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. 292 / 2012

privind soluționarea contestației depusă de **S.C .X.SRL din .X., județul .X.**,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția
Națională de Administrație Fiscală sub nr.908933/11.12.2008 și
reînregistrată sub nr.907039/28.06.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr..X./23.06.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.X/28.06.2011 asupra încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea soluționării contestației depusă de **S.C .X. SRL .X.**, respectiv respingerea prin hotărâre judecătorească definitivă a plângerii promovată de autoritatea vamală împotriva rezoluției Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., nr.X/II/2/2010 din data de 12.04.2010.

Prin Decizia nr.7/26.01.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației nr..X./05.12.2008 formulată de **S.C .X. SRL .X.** împotriva Deciziei de impunere nr.X/06.11.2008 pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

.X. lei - accize;

.X. lei - majorări de întârziere aferente accizelor;

.X. lei - penalități de întârziere aferente accizelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin Rezoluția nr..X./P/2008 din data de 04.03.2010, fila 89 din dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. a confirmat propunerea organelor de cercetare penală de a nu se începe urmărirea penală față de numiții .X., .X., .X. și .X. pentru infracțiunea prevăzută de art.296¹, alin.1, lit.b din Codul fiscal.

Prin Rezoluția nr.219/II/2/2010 din data de 12.04.2010, fila 92 din dosarul cauzei, pronunțată de Prim Procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. s-a dispus respingerea plângerii formulată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. ca nefondată.

La data de 14.12.2010, prin hotărârea pronunțată în dosarul nr..X./2010, în baza art.278 alin.2 ¹ Cod procedură penală, Judecătoria .X. a respins ca inadmisibilă plângerea formulată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva Rezoluției Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. nr.219/II/2/2010 din 12.04.2010, în contradictoriu cu intimații .X., domiciliat în municipiul .X., .X., .X. și .X., domiciliați în comuna .X., județul .X., hotărârea judecătorească fiind definitivă, conform precizărilor Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. din adresa nr..X./23.06.2011 .

Având în vedere soluționarea definitivă a laturii penale, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează să procedeze la reluarea soluționării pe fond a contestației formulată de **S.C .X. SRL .X.** împotriva Deciziei de impunere nr..X./06.11.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.11.2008 de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

I. În susținerea cauzei, societatea aduce următoarele argumente:

Contestatoarea arată că a achiziționat produse energetice în conformitate cu prevederile art.175 ^A 4 alin.1 pct.2 lit.a), art.201 alin.1) lit.a) din Codul fiscal și pct.23 Titlul VII din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, în baza autorizațiilor de utilizator final nr.XXXX/21.04.2008.

Societatea a utilizat aceste materii prime pentru producerea și comercializarea unor produse energetice sub denumirea de diluanți, a căror utilizare declarată o constituie diluarea vopselurilor, grundurilor și efectuarea degresărilor, acești diluanți fiind obținuți din amestecarea și omogenizarea produselor energetice cu alte materii prime, altele decât produsele energetice.

Contestatoarea susține că toate organele de control la verificările efectuate în perioada de valabilitate a autorizațiilor de utilizator final au constatat că întreaga cantitate de produse energetice achiziționate a fost utilizată în scopul declarat, respectiv în vederea utilizării drept combustibil pentru motor de aeronave, altele decât aviația turistică în scop privat precum și la fabricarea diluanților.

Societatea a respectat condițiile de comercializare prevăzute de art.240 din Codul fiscal, în sensul că produsele energetice achiziționate în baza autorizațiilor de utilizator final nu li s-a schimbat destinația, fiind folosite efectiv la fabricarea produselor declarate la obținerea autorizației și prevăzute în Specificația tehnică.

Contestatoarea arată că întreaga activitate de aprovizionare, producție și desfacere a produselor fabricate de societate s-a desfășurat sub supraveghere fiscală, organele fiscale semnând toate documentele de recepție privind aprovizionările de produse energetice.

Contestatoarea susține că societatea a fost verificată anterior de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., fiind întocmit raportul de inspecție fiscală nr..X./15.08.2008 și decizia de impunere nr..X./18.08.2008, contestate de contribuabil, prin care nu au constatat nereguli în legătura cu mărfurile accizate, motivele contestării neavând legătura cu accizele. Societatea a respectat prevederile fiscale și condițiile legale de încadrare în art.175 ^4 alin.1 pct.2 lit.a precum și ale art.201 pct.1 lit.a din Codul fiscal, fiind exceptat de la plata accizelor, dispoziții legale care sunt ignorate de organele de inspecție fiscală, ca și cum aceste texte de lege ar fi abrogate sau nu ar exista.

Contestatoarea motivează că organele de inspecție fiscală nu au constatat schimbarea destinației sau utilizarea în alte scopuri a produselor pentru care societatea obținuse autorizația de utilizator final, nici la utilizatorul final și nici la beneficiarii acestuia, fiind fără relevanță juridică stabilirea codului NC și clasificării tarifare a produselor.

Totodată, contestatoarea susține că Laboratorul vamal central și-a depășit vădit atribuțiile, deoarece trebuia să se rezume exclusiv la compoziția chimică a produsului analizat, neavând dreptul conform legii să propună diferite încadrări, clasificări tarifare și coduri NC de încadrare.

Față de cele arătate, contestatoarea solicită admiterea contestației, cu consecința exonerării societății de la plata în totalitate a sumelor stabilite prin actele administrative atacate.

II. Inspekția fiscală efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./06.11.2008 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr..X./06.11.2008 au avut ca obiectiv modul de respectare a prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitor la utilizatorii finali de produse energetice, **pentru perioada ianuarie 2005 - august 2008.**

La verificările efectuate de organele de inspecție fiscală în legătură cu legalitatea și realitatea operațiunilor economice în baza dispozițiilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind produsele energetice achiziționate de **S.C .X. SRL .X.** în regim de exceptare de la plata accizelor, în calitate de utilizator final, precum și având în vedere adresele nr..X./SLV/15.05.2008, nr..X./TFN/07.07.2008, nr..X./TFN/09.10.2008 și nr..X./TFN/15.10.2008 emise de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor și adresa nr..X./A/BC/24.04.2008 emisă de Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din Autoritatea Națională a Vămirilor, s-au constatat următoarele:

În temeiul art.201 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23 Titlul VII din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, Direcția generală a finanțelor publice .X. a emis autorizațiile de utilizator final nr..XXXXXX, iar în baza art.175 ^A4 alin.(1) pct.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.51.3 Titlul VII din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală a finanțelor publice Valcea a emis autorizațiile de utilizator final nr.RO X/26.03.2007, RO X/26.03.2007, RO X/14.12.2007 și RO X/21.04.2008.

S.C .X. SRL .X. a achiziționat în baza autorizațiilor de utilizator final următoarele produse energetice:

- ulei nerafinat tip P3, cod NC 27101991;
- white spirit, white spirit rafinat, cod NC 27101121;
- solvent usșr tip 1, benzină extracție, component DA, .X. SE X/115, .X. SE 30/60, .X. SE X/80, .X. SE X/150 cod NC X;
- dilustar 150, solvexol 150, cod NC 38140090;
- toluen, cod NC 27072090;
- toluen, cod NC 29023000;

- dilustar, cod NC 27101929, precum și alte materii prime ce intră în componența unor produse energetice obținute de societate: butanol, acetat de butil, izobutanol, acetat de izobutil, acetona și solvent TBA.

S.C "X" SRL .X. a utilizat aceste materii prime pentru activitatea de producere și comercializare de produse energetice sub denumirea de diluanți, utilizați în diluarea vopselurilor, grundurilor, degresări, procesul tehnologic constând în amestecarea și omogenizarea acestora în rezervoare, timp de aproximativ 4 ore cu ajutorul unei pompe.

În funcție de materiile prime ce au intrat în componența acestora, produsele obținute "diluanți" se împart în : **Grupa I**

1. Diluant 511 W, rezultat din amestecul a:

- solvent ușor tip I, NC 27101125, în proporție de 33,3%;
- white spirit, NC 27101121, în proporție de 66,7%.

2. Diluant 511 M 1, rezultat din amestecul a:

- solvent ușor tip I, NC 27101125, în proporție de 50%;
- behzină extracție, NC 27101125, în proporție de 50%.

3. Diluant 511 M M 1, rezultat din amestecul a:

- solvent usor tip I, NC 27101125, în proporție de 75%;
- .X. 80/115, NC 27101125, în proporție de 25%.

4. Diluant 511 D R, rezultat din amestecul a:

- dilustar, NC 27101929, în proporție de 80%;
- .X. 30/60, NC 27101125, în proporție de 20%.

5. Diluant 511 D 1, rezultat din amestecul a:

- dilustar, NC 27101929, în proporție de 30%;
- .X. 80/115, NC 27101125, în proporție de 70%.

6. Diluant 511 D S, rezultat din amestecul a:

- dilustar, NC 27101929, în proporție de 60%; - solvent ușor tip I, NC 27101125, în proporție de 40%.

În Grupa I, S.C "G & R" SRL .X. a mai obținut și alți diluanți: Diluant 511 R 1, Diluant 511 W 1, Diluant 511 W 2, Diluant 511 M 2, Diluant 511 R 11, Diluant 511 D 2, Diluant 511 W 3, Diluant 511 D D, Diluant 511 C, Diluant 511 D W, Diluant 511 D3, Diluant 511 D R 9, Diluant 511 D 95, Diluant 511 W 95, Diluant 511 RR, Diluant 511 R 12, Diluant 511 W 4.

Grupa II

1. Diluant 511 M -1, rezultat din amestecul a:

- solvent ușor tip I, NC 27101125, în proporție de 48,5%;
- benzină extracție 80/115, NC 27101125, în proporție de 48,5%;
- butanol. NC 29051300, în proporție de 3%.

2. Diluant 511 S, rezultat din amestecul a:

- dilustar, NC 27101929, în proporție de 88%;
- benzină extracție 80/115, NC 27101125, în proporție de 10%;
- acetat de butil. în proporție de 2%.

3. Diluant 511 M, rezultat din amestecul a:

- benzină extracție 80/115, NC 27101125, în proporție de 97%;
- butanol. NC 29051300, în proporție de 3%.

4. Diluant 511 B, rezultat din amestecul a:

- solvent ușor tip I, NC 27101125, în proporție de 95%; -acetat de butil, în proporție de 3%;
- butanol, NC 29051300, în proporție de 2%, etc.

În Grupa II, S.C "G & R" SRL .X. a mai obținut și alți diluanți: Diluant 511 D, Diluant 511 I B, Diluant 511.

Grupa III

1. Diluant 511 B B, rezultat din amestecul a:

- white spirit, NC 27101121, în proporție de 34%;
- butanol, NC 29051300, în proporție de 66%.

2. Diluant 511/1, rezultat din amestecul a:

- .X. 30/60, NC 27101125, în proporție de 60%;
- butanol, NC 29051300, în proporție de 15%;
- solvent TBA. NC 38140010, în proporție de 15%;
- acetona , în proporție de 10%.

Grupa IV

1. Diluant D 002/2, rezultat din amestecul a:

- butanol (izobutanol), NC 29051300, în proporție de 11%;
- acetal de butil (acetat izobutil), NC 29153980, în proporție de 11%;
- acetona , în proporție de 11%;
- toluen, NC 27072090, în proporție de 67%.

2. Diluant D 511, rezultat din amestecul a:

- acetona. în proporție de 5%;
- toluen, NC 27072090, în proporție de 95%.

3. Diluant D 511, rezultat din amestecul a:
- acetat de butil. NC 29051300, în proporție de 10%; -toluen, NC 27072090, în proporție de 90%.

Organele de inspecție fiscală au constatat că atât compoziția cât și proporțiile produselor corespund datelor din fișele tehnice ale acestora și celor din rapoartele de producție lunare întocmite de **S.C .X. SRL .X..**

Cu adresa nr.X/02.09.2008, s-a solicitat Direcției Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor punct de vedere privind clasificarea tarifară a produselor aferente fiecărei grupe.

În acest sens, prin adresa nr.X/TFN/29.10.2008, Biroul Nomenclatura Vamală din cadrul Direcției Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal a comunicat următoarele:

Toate componentele din Grupa I de produse reprezintă "amestec în diferite proporții de benzine speciale (clasificate la 27101121 sau 27101125) sau amestec în diferite proporții de benzine speciale și uleiuri medii (clasificate la subpoziția 27101929)".

Prin urmare, având în vedere adresa nr.X/TFN/29.10.2008 sus menționată, organele de inspecție fiscală au constatat că respectivul cod NC al acestor produse **se încadrează la codurile NC de la 271011 la 27101969** și se supun prevederilor art.175 alin.2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, justificarea acestei afirmații reprezentând-o "aplicarea RGI (regula generala de interpretare a sistemului armonizat) 1 si 6, textul poziției 2710 Nota nr.2 de la Capitolul 27 și după caz, Nota de subpoziții nr.4 de la cap.27 și nota complementară nr.2 de la Capitolul 27. Amestecul materiilor prime este fizic (hidrocarburile nu reacționează chimic între ele) astfel încât produsele finite sunt tot uleiuri petroliere (Nota 2 de la Cap.27) și îndeplinesc în aceeași măsură ca și materiile prime condițiile stipulate de nota complementară 2 de la Cap 27".

În conformitate cu prevederile Ordinului nr.356/2008 al Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a prelevat probe din produsele Diluant D 511 R12 și Diluant D 511 W4, fiind transmise Laboratorului Vamal Central .X..

Din certificatele de analiză nr.444/05.05.2008 și nr.445/05.05.2008 emise de Laboratorul Vamal Central .X. reiese că **"proba reprezintă o benzină specială, alta decât White Spirit conform Notei de Capitol nr.X, Notei de subpoziții nr.X și Notei Complementare nr.X a) de la Capitolul 27"**.

Prin adresa nr..X./A/BC/24.04.2008, Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor a precizat: **"din**

amestecul unor materii prime, produse accizabile cu codul NC 27101121, 27101125 nu poate rezulta decât tot un produs încadrabil la 2710".

De asemenea, din adresa nr..X./TFN/ 07.07.2008 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din Autoritatea Națională a Vămirilor rezultă că: **"produsul obținut prin amestecul, în diferite proporții, a unor produse energetice clasificate toate la poziția NC 2710 este tot un produs energetic clasificat la poziția NC 2710", justificarea acestei afirmații fiind următoarea: "[..] 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".**

Împotriva concluziilor cuprinse în certificatele de analiză nr.X/05.05.2008 și nr.X/05.05.2008, **S.C .X.SRL .X.** a depus contestația nr.X/18.09.2008, dar au fost menținute constatările Laboratorului Vamal Central.

Referitor la Grupa II de produse, organele de inspecție fiscală au constatat că toate componentele acestei grupe reprezintă **"amestec de cca 95% (m/m) benzine speciale sau uleiuri medii (clasificate la 2710) și cca 5% (m/m) solvenți oxigenați (polari) ca butanol, acetat de butil, acetonă (clasificate la poziții ale Capitolului 29)".**

Prin urmare, s-a constatat că aceste produse **se încadrează la codurile NC de la 271011 la 27101969** și se supun prevederilor art.175 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, justificarea acestei afirmații reprezentând-o "aplicarea RGI (regula generală de interpretare a sistemului armonizat) 1 și 6, textul poziției 2710 Nota nr.2 de la Capitolul 27 și după caz, Nota de subpoziții nr.4 de la cap.27 și nota complementară nr.2 de la Capitolul 27. Produsele finite obținute din amestec sunt preparate pe baza de uleiuri petroliere (Nota 2 de la Cap.27) care contin peste 70% uleiuri petroliere (textul poziției 2710). Produsele nu pot fi clasificate ca solvent organic compus la poziția 3814 atâta timp cât satisfac dispozițiile Notei nr.2, Notei de subpoziții nr.4 și a Notei complementare 2 de la Capitolul 27".

Referitor la Grupa III de produse, organele de inspecție fiscală au constatat că produsul Diluant 511 BB reprezintă un **"amestec de white spirit (clasificat la 27101121) 34% (m/m) și butanol (clasificat la Cap.29) 66 % (m/m) utilizat ca diluant",** codul NC al acestui produs este **38140090** prin aplicarea RGI 1 și 6, textul poziției 3814".

Referitor la Diluantul 511/1, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă un **"amestec de benzină specială .X. 30/60 (clasificat la 27101125) 60%, solvent TBA (clasificat la 38140010) 15% (contribuie la**

amestec cu 14,55% toluen si 0,45% acetat de butil), butanol 15%, acetona 10%".

Prin urmare, s-a constatat că acest produs **se încadrează la codurile NC de la 271011 la 27101969** și se supune prevederilor art.175 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, justificarea acestei afirmații reprezentând-o "aplicarea RGI (regula generală de interpretare a sistemului armonizat) 1 si 6, textul poziției 2710 Nota nr.2 de la Capitolul 27 și după caz, Nota de subpoziții nr.4 de la cap.27 și nota complementară nr.2 de la Capitolul 27. Produsele finite obținute din amestec este un preparat pe baza de uleiuri petroliere (Nota 2 de la Cap.27) care conține peste 70% uleiuri petroliere (textul poziției 2710). Produsul nu poate fi clasificat ca solvent organic compus la poziția 3814 atâta timp cât satisface dispozițiile Notei nr.2, Notei de subpoziții nr.4".

Referitor la grupa IV de produse, organele de inspecție fiscală au constatat că componentele din această grupă reprezintă un **"amestec de 67% sau 90% sau 95% toluen și restul solvenți polari"**.

Codul NC al acestor produse este 3814 **"prin aplicarea RGI 1 si 6, textul poziției 3814"**.

Baza legală a celor constatate mai sus o constituie Regulamentul CEE nr.2658/1987 privind Nomenclatura Combinată modificat prin Regulamentul CEE nr. 1214/2007.

Produsele energetice obținute au fost comercializate către diverși agenți economici dintre care cei mai semnificativi au fost: S.C X SRL .X., S.C .X. SRL .X..

Cu adresa nr..X./12.09.2008, Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. a solicitat Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale .X. efectuarea unei verificări la S.C X SRL, fosta S.C X SRL .X., care a comercializat circa 95% din producția anului 2005.

Din răspunsul transmis de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. cu adresa nr. X/30.09.2008, înregistrată la Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. sub nr.X/30.09.2008 rezultă că firma se află în procedura de faliment, iar destinația produselor achiziționate de S.C X SRL .X. în anul 2005 nu poate fi stabilită.

Din cantitățile achiziționate de S.C .X. SRL .X. de la **S.C .X.SRL .X.**, în procent de 84 % din producția anilor 2006 -2008, un procent de circa 43% a fost comercializat vrac pe baza de factura către alți agenți economici: S.C .X. SRL .X., activitate principală, intermediari în comerțul cu produse diverse, S.C X SRL .X., activitate principală, comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și

gazoși și al produselor derivate, S.C X SRL X, activitate principală, transporturi rutiere de mărfuri, iar circa 67% a fost comercializată pe baza de bonuri fiscale prin punctele de lucru ale S.C .X. SRL din localitatea .X.-.X. și din .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2005 - august 2008 **S.C .X.SRL .X.** a produs și a comercializat uleiuri minerale neaccizabile cu punct de inflamabilitate sub 85 de grade C, către persoane fizice și juridice care nu au calitatea de utilizatori finali și fără ca societatea producătoare să fie autorizată ca antrepozit fiscal pentru producția de uleiuri minerale.

Procedând astfel, s-a constatat că **S.C .X.SRL .X.** nu a respectat prevederile art.239 alin.(1), art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că uleiurile minerale neaccizabile cu punctul de inflamabilitate sub 85 grade C nu au fost comercializate direct către utilizatori finali, pentru a fi folosite în scop industrial.

Totodată, s-a constatat încălcarea prevederilor pct.7 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal", potrivit cărora utilizatorii finali care au achiziționat uleiuri minerale neaccizabile în baza autorizației de utilizatori finali și au schimbat destinația inițială a produselor devin plătitori de accize la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb.

În consecință, din verificările efectuate și având în vedere precizările din adresa nr..X./TFN/29.10.2008 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din Autoritatea Națională a Vămilelor s-a constatat că produsele denumite "diluanti" reprezintă ulei mineral încadrat la poziția NC 2710 și nu alte produse în sensul pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Prin urmare, **S.C .X.SRL .X.** datorează pentru cantitățile de uleiuri minerale produse sub denumirea de "diluanti" accize la nivelul benzinei cu plumb în conformitate cu prevederile art.176 și anexa nr.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare nerespectării prevederilor legale sus menționate aferente perioadei ianuarie 2005 - august 2008, s-a constatat că **S.C .X.SRL .X.** nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă, nu a declarat și nu a virat către bugetul general consolidat accize aferente uleiurilor minerale produse și comercializate, în valoare totală de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr.X/ 06.11.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.11.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit în

sarcina contestatarei accize în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr.X/06.11.2008, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., înaintând Procesul verbal nr.X/06.11.2008, ale căror constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr..X./06.11.2008 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./06.11.2008, în conformitate cu prevederile art.108 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vederea cercetării și stabilirii de către organele de cercetare penală, dacă faptele constatate ar putea întruni elemente constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.296 ^ 1 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

III. Prin Rezoluția nr..X./P/2008 din data de 04.03.2010 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., în temeiul art.228 al.6 Cod procedură penală rap. la art.10 lit.b Cod penal, s-a confirmat:

Propunerea organelor de cercetare penală de a nu se începe urmărirea penală față de numiții .X., .X., .X. și .X. pentru infracțiunea prevăzută de art.296 ^1 alin.1 lit.b din Codul fiscal.

Prin Rezoluția nr..X./P/2008 din data de 04.03.2010 s-au reținut următoarele:

“În cauză a fost efectuată o expertiză contabilă care a concluzionat că reprezentanților S.C .X.SRL .X. nu le sunt aplicabile prevederile art.296 din Legea nr.571/2003 iar prin activitatea desfășurată de producere și comercializare a diluanților nu s-a creat un prejudiciu la bugetul de stat, S.C .X.SRL .X. nu datorează accize pentru această activitate economică.

Din cercetările efectuate rezultă că diluanții obținuți de S.C .X.SRL .X. au fost comercializați la pet-uri de 5 litri, nefiind comercializați drept combustibil pentru motor sau pentru încălzirea locuințelor sau a altor imobile.

Ca urmare, în mod greșit organele de control fiscal le-au încadrat tarifar drept produse energetice accizabile și au emis decizia de impunere, apreciind că societatea s-a sustras de la plata accizelor, decizie care, de altfel, a și fost contestată de societate.

Pentru aceste motive, apreciem că în sarcina reprezentanților S.C .X.SRL .X. nu poate fi reținută vreo faptă prevăzută de legea penală”.

Împotriva acestei rezoluții a formulat plângere S.C .X.SRL .X., iar prin Rezoluția nr.X/II/2/2010 din data de 12.04.2010 pronunțată de Primul Procuror

al Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. s-a dispus respingerea plângerii ca nefondată.

Împotriva rezoluției Primului Procuror al Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a formulat plângere la Judecătoria .X..

La 14.12.2010, instanța a respins ca inadmisibilă plângerea formulată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva Rezoluției Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. nr.219/II/2/2010 din 12.04.2010, în contradictoriu cu intimații .X., domiciliat în municipiul .X., .X., .X. și .X., domiciliați în comuna .X., județul .X., hotărârea judecătorească fiind definitivă, conform precizărilor Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. din adresa nr..X./23.06.2011.

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

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru produsele obținute sub denumirea de diluanți 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 uleiurile minerale nu au fost comercializate direct către utilizatori finali care folosesc aceste produse în scop industrial.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./06.11.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.11.2008, s-a constatat că în perioada 01.01.2005 - 31.08.2008, **S.C .X.SRL .X.** a produs și a comercializat uleiuri minerale neaccizabile cu punct de inflamabilitate sub 85 de grade C, către persoane fizice și juridice care nu au calitatea de utilizatori finali și fără ca societatea producătoare să fie autorizată ca antrepozit fiscal pentru producția de uleiuri minerale.

Totodată, din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală constând în prelevarea de probe potrivit certificatelor de analiză nr.X/05.05.2008 și nr.X/05.05.2008 emise de Laboratorul Vamal Central .X. și având în vedere precizările cuprinse în adresa nr..X./TFN/29.10.2008 emisă de Direcția Tehnici

de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor privind clasificarea tarifară a produselor energetice obținute de **S.C .X.SRL .X.** în baza Regulamentului CEE nr.2658/1987 privind Nomenclatura Combinată modificat prin Regulamentul CEE nr.1214/2007 s-a constatat că produsele obținute denumite "diluanti" reprezintă tot uleiuri minerale încadrate la poziția NC 2710 și nu alte produse în sensul pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, fiind încălcate dispozițiile art.239 alin.(1), art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele constatate, prin Decizia de impunere nr..X./06.11.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.11.2008, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, art.175 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, text în vigoare în **perioada ianuarie 2005 - decembrie 2006**, stipulează că:

Uleiuri minerale

(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 chimic;*
- 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 metan cu codul NC 2711 29 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
[...].”

Pentru perioada 1 ianuarie 2007 – august 2008 dispozițiile art.175 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate, în sensul că:

“ Produse energetice

(1) În înțelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt:

- a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;
- b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;
- c) produsele cu codurile NC 2901 și 2902;
- d) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetică, numai dacă sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;
- e) produsele cu codul NC 3403;
- f) produsele cu codul NC 3811;
- g) produsele cu codul NC 3817;
- h) produsele cu codul NC 3824 90 99, dacă sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(2) Intră sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar următoarele produse energetice:

- a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;
- b) produsele cu codurile NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 și 2707 50;
- c) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69.** Pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, 2710 11 25 și 2710 19 29, prevederile secțiunii a 5-a se vor aplica numai circulației comerciale în vrac;
- d) produsele cu codurile NC 2711, cu excepția 2711 11, 2711 21 și 2711 29;
- e) produsele cu codul NC 2901 10;

f) produsele cu codurile NC 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 și 2902 44;

g) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetică, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

h) produsele cu codul NC 3824 90 99, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.
[...].”

În cauză sunt incidente și dispozițiile art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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 citate mai sus precum și actele existente la dosar 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.

Noțiunea scop industrial menționată la art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, include activitatea privind utilizarea uleiurilor minerale ca materie primă pentru obținerea altor produse, care se regăsesc în produsul final rezultat din procesul de producție, precum și acele activități cu caracter industrial care se regăsesc încadrate în Clasificarea activităților din economia națională – CAEN aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.656/1997, cu modificările și completările ulterioare,

conform pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Din actele existente la dosar rezultă că produsele denumite "diluanti" reprezintă tot ulei mineral încadrat la poziția NC 2710 și nu alte produse în sensul pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În cauză devin incidente și dispozițiile pct.7 alin.1) din Normele metodologice de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: *“Utilizatorii finali care achiziționează uleiuri minerale neaccizabile în baza autorizației de utilizator final și care ulterior schimbă destinația inițială a produselor devin plătitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb”*.

Prin urmare, 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.

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.SRL .X.** 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.

Societatea nu a respectat prevederile art.239 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: “Se interzice orice operațiune comercială cu uleiuri minerale care nu provin din antrepozitele fiscale de producție”.

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 alin.(1), alin.(2) și pct.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România.

(2) Un produs accizabil este eliberat pentru consum în România, în condițiile prevăzute la [art. 166](#).

La art.166 alin.(1) pct.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: *“în înțelesul prezentului titlu eliberarea pentru consum reprezintă ... b) orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv”.*

Urmare a nerespectării acestor dispoziții legale, în perioada 01.01.2005 - 31.08.2008 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 aferente uleiurilor minerale produse și comercializate.

Referitor la obiectivele nr.1, 2, și 3 din Raportul de expertiză contabilă judiciară, întocmit de expertul contabil autorizat X, precum și a concluziile menționate în Rezoluția nr..X./P/2008 din data de 04.03.2010 a Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., rămasă definitivă prin hotărâre judecătorească din data de 14.12.2010, pronunțată de Judecătoria .X., organele de inspecție fiscală ale Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. își mențin punctul de vedere consemnat în Raportul de Inspecție Fiscală Parțială nr..X./06.11.2008, întocmit în cazul **S.C .X.SRL .X.**, pct.2 din prezenta decizie.

Referitor la obiectivul 4 din Raportul de expertiză contabilă judiciară, organele de inspecție fiscală ale Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au precizat că destinația menționată în acest obiectiv, respectiv utilizare sau vânzare a produselor fabricate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor nu a făcut obiectul inspecției fiscale parțiale și al concluziilor acesteia.

Referitor la obiectivul nr.5 din Raportul de expertiză contabilă judiciară, organele de inspecție fiscală ale Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. consideră că asupra aplicabilității prevederilor art.296 ^ 1 alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, competența revine organelor de cercetare penală.

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.

Se reține că potrivit practicii judiciare, împrejurarea că administratorii societății nu au calitatea de învinuți 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.

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.

Având în vedere cele de mai sus, se reține 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.

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, într-o speță asemănătoare, 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 cauza respectivă.

Prin urmare, față de cele reținute, având în vedere 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 și penalitățile de întârziere în sumă de X lei, se reține că 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 neintemeiată și pentru acest capăt de cerere.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C .X.SRL .X.** împotriva Deciziei de impunere nr..

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

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

DIRECTOR GENERAL ,

x