

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

DECIZIA nr. 643

Dosar nr. 762/42/2012

Ședința publică din 17 februarie 2015

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

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și pentru pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, împotriva sentinței civile nr. X din 6 noiembrie 2013 a Curții de Apel X – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 3 februarie 2015, fiind consemnate în încheierea de la acea dată, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat succesiv pronunțarea pentru data de 10 februarie 2015 și, respectiv, 17 februarie 2015, când a pronunțat prezenta decizie.

ÎNALTA CURTE,

Deliberând asupra prezentului recurs,

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, constată următoarele:

I. Procedura în fața primei instanțe

1. Cadrul procesual

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel X – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la data de 19.09.2012, sub nr.X/2012, reclamanta SC X SRL a formulat - în contradictoriu cu pârâtele AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA - Activitatea de Inspecție Fiscală - contestație împotriva raportului de inspecție fiscală nr. X/...03.2008, a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. X/...03.2008, precum și a deciziei nr. 373/29.08.2012, de

soluționare a contestației administrative, solicitând să se dispună anularea în totalitate a actelor contestate.

2. Soluția instanței de fond

Curtea de Apel X – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea formulată de reclamanta SC X SRL, a anulat decizia nr. 373/29.08.2012, decizia de impunere nr. X/...03.2008 și raportul de inspecție fiscală nr. X/...03.2008, obligând pârâtele la plata cheltuielilor de judecată în cuantum de X lei către reclamantă.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut că activitatea reclamantei SC X SRL a fost supusă unei inspecții fiscale privind modul de stabilire și declarare a impozitelor și taxelor datorate la bugetul statului pentru perioada aprilie 2004 – decembrie 2007, în urma inspecției fiind întocmit raportul de inspecție fiscală nr. X/...03.2008, în baza căruia pârâta DGFP Prahova a emis decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. X/...03.2008, prin care au fost stabilite suplimentar în sarcina reclamantei sume de plată , după cum urmează: accize pentru perioada 1.10.2007-31.01.2008 în cuantum de X lei, majorări de întârziere aferente accizelor în cuantum de X lei, TVA în sumă de X lei, aferentă bazei stabilite suplimentar și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X lei.

Decizia de impunere a fost contestată de reclamantă , prin decizia nr. X/29.08.2012 pârâta ANAF respingând contestația administrativă ca neîntemeiată, pentru toată suma contestată.

În motivarea deciziei nr. 373/2012, pârâta ANAF a reținut că în perioada octombrie 2007- ianuarie 2008 , în baza autorizațiilor de utilizator final, reclamanta a achiziționat uleiuri minerale în regim de scutire de la plata accizelor pentru a fi folosite ca materii prime la obținerea a trei produse: „Grastex” – din clasa de produse „Substanțe de protecție contra ruginii și contra deteriorării lemnului” , „Desovit” – din clasa de produse „Preparate pentru curățare, lustruire degresare și șlefuire” și „Selvoxil” – din clasa de produse „Solvenți pentru vopseluri și lacuri” , înregistrate la Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci.

Din verificarea rapoartelor de fabricație privind obținerea celor trei produse s-a constatat că în majoritatea cazurilor nu a fost respectată proporția uleiurilor minerale prevăzute pentru amestec, iar în alte situații au fost înlocuite componentele inițiale cu altele, având încadrări tarifare diferite. Conform rapoartelor de încercare, produsele fabricate de reclamantă au punctul de inflamabilitate sub 85°C.

Pârâta a mai reținut că, în perioada verificată, reclamanta a comercializat către SC Y SRL cantitatea de X tone de produse , pentru care au fost întocmite fișe de prezentare , fișe tehnice de securitate , fișe tehnice de

transport , declarații de conformitate și rapoarte de încercare în care au fost menționate caracteristicile produselor pe baza analizelor efectuate în laboratorul propriu al societății.

Din verificările încrucișate efectuate la SC Y SRL s-a constatat că această societate nu a fost utilizator și beneficiarul final al produselor finite livrate de reclamantă, ci numai un intermediar în sistem *en-gros*, că nu deține spații de depozitare și că a livrat produsele direct către următorii beneficiari, fără ca acestea să mai fie descărcate din mijloacele de transport.

Pârâta a reținut că la SC Y SRL au circulat numai documentele, marfa fiind livrată deci direct de la reclamantă către beneficiari firme "fantomă".

Reclamanta nu a fost autorizată ca antrepozit fiscal, dar în documentele care au însoțit livrarea produselor obținute de societate s-a menționat că ar fi antrepozit fiscal de producție de uleiuri minerale.

De asemenea, reclamanta nu a fost nici utilizatorul final al uleiurilor minerale achiziționate în regim de scutire , uleiurile minerale fiind amestecate pentru a se obține alți solvenți și diluanți , având domenii de utilizare asemănătoare uleiurilor minerale vândute în regim de scutire de rafinării.

În conținutul deciziei sunt reținute și considerentele Ordonanței din 9.12.2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X în dosarul nr. X/P/2008.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată pârâta a reținut dispozițiile art. 137 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Instanța de fond a reținut constatările expertului în specialitatea chimie, desemnat în cauză, în sensul că produsele Grastex, Selvoxil și Desovit sunt produse neaccizabile.

Produsele Selvoxil și Desovit au fost încadrate la poziția tarifară neaccizabilă NC 3814 00 90 „Solvenți și diluanți organici compuși , nedenumiți și necuprinși în altă parte; preparate concepute pentru îndepărtarea lacurilor și vopselelor – Altele”.

În ceea ce privește produsul Grastex , expertul a arătat că , în lipsa unei caracterizări complete care ar fi trebuit efectuată pe baza unei probe prelevate cu ocazia inspecției fiscale, proprietățile fizico-chimice determinate de INCERP și documentația depusă la OSIM nu exclud încadrarea tarifară a produsului , care are domeniul de utilizare declarat de fabricant demulator sau agent de dezincrustare – produs care previne formarea crustelor , reducând aderența betonului la cofrajele sau la formele în care acesta se toarnă , la poziția tarifară NC 3824.90.45 - Preparare pentru dezincrustare și similare , poziție neaccizabilă , ca și poziția tarifară NC 2710.19.91.

Expertul a precizat că lipsa unor componente sau efectuarea unor modificări ale rețetelor de fabricație a produselor nu a determinat schimbarea destinației și a codurilor tarifare pentru produsele finite.

Față de aceste constatări ale expertului, instanța de fond a reținut că produsele în cauză nu intră sub incidența dispozițiilor art. 240 Cod fiscal ; pentru producerea și comercializarea acestora nu este obligatorie deținerea autorizației de antrepozit fiscal, ci numai aceea de utilizator final, reclamanta fiind autorizată în această ultimă calitate.

Totodată, a evidențiat faptul că, în situația schimbării destinației inițiale a produsului neaccizabil, obligația de plată a accizelor incumbă vânzătorului care a schimbat destinația produsului, oferindu-l spre vânzare drept combustibil sau carburant, ori utilizatorului, când produsul este folosit drept combustibil sau carburant.

De asemenea , instanța de fond a avut în vedere constatările expertului contabil în sensul că produsele achiziționate de societate au fost utilizate pentru producerea a X tone de produse finite: X tone de Grastex , X tone de Desovit și X tone de Selvoxil , diferența până la X tone de produse intrate în amestec fiind pierdere tehnologică. Așadar, reclamanta a folosit produsele achiziționate ca și un utilizator final.

Totodată, instanța de fond a avut în vedere și constatarea experților potrivit căreia , raportat la dispozițiile art. 240 Cod fiscal , livrarea produselor Grastex , Desovit și Selvoxil către SC Y SRL nu intră sub incidența textului legal menționat, întrucât produsele, potrivit încadrării tarifare, nu sunt produse energetice în sensul art. 175 alin. 1 Cod fiscal, caracteristicile fizico-chimice ale acestora încadrându-se în limitele prevăzute în specificațiile tehnice declarate de reclamantă cu ocazia obținerii autorizației de utilizator final. La art. 175 din Codul fiscal se prevede că beneficiarii unor astfel de produse trebuie să le utilizeze potrivit scopului pentru care au fost concepute și produse și pentru care producătorul a obținut calitatea de utilizator final.

Obligația de plată a accizelor nu poate incumba decât beneficiarilor sau utilizatorilor care au schimbat destinația produselor indicate (Grastex, Desovit și Selvoxil).

Împrejurarea că SC Y SRL nu a putut pune la dispoziția organelor de control documente justificative din care să reiasă că a respectat destinația produselor nu atrage răspunderea fiscală a reclamantei , cât timp pârâtele nu au dovedit că reclamanta a avut cunoștința de această schimbare de destinație a produselor.

Ordonanța din data de 9.12.2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X din dosarul nr. X/P/2008 nu stabilește o altă situație de fapt , din cuprinsul ordonanței rezultând că administratorii SC Y SRL au comercializat produsele achiziționate de la reclamantă după ce le-au combinat cu solvenți și uleiuri hidraulice , drept motorină Euro 4 , fiind cei care au dirijat produsele către beneficiarii finali.

3. Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe, a declarat *recurs* în termenul legal pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (în nume propriu și pentru pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală), susținând că instanța de fond a pronunțat o soluție nelegală, motivarea hotărârii sprijinindu-se exclusiv pe concluziile expertizei contabile efectuate în cauză, expertiză refăcută pe baza „noilor concluzii formulate de expertul în domeniul chimie”, deși conform Codului de procedura civilă, motivarea unei hotărâri trebuie să fie clară, precisă, și să răspundă în fapt și în drept la toate pretențiile formulate de părți, conducând în mod logic și convingător la soluția din dispozitiv.

A arătat recurența pârâtă că primul raport de expertiză întocmit în cauză a concluzionat în sensul că "susținerile contestatoarei în raport cu sumele reținute prin actele contestate sunt parțial confirmate" și anume: "sumele (...) datorate real sunt accizele aferente cantității de Grastex comercializată, TVA-ul aferent acestora și majorările de întârziere corespunzătoare, în sumă de X lei", pentru ca ulterior, prin raportul refăcut, să modifice aceste concluzii, "motivată" de noua poziție a expertului tehnic specialitatea chimie (care - la rândul său - și-a schimbat opinia odată cu obiecțiunile formulate de SC X SRL), conchizând că produsele puteau fi comercializate liber și nu cădeau sub incidența art. 240 Cod fiscal, nefiind „uleiuri minerale neaccizabile cu grad de inflamabilitate sub 85 grade”.

A învederat recurența pârâtă și faptul că, în conformitate cu prevederile art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată, beneficiarii unor astfel de produse trebuie să le utilizeze potrivit scopului pentru care au fost produse și pentru care producătorul a obținut calitatea de utilizator final.

În speță, beneficiarul produselor a fost o societate intermediară (SC Y SRL), care nu a putut pune la dispoziția organelor de control documente justificative din care să rezulte că a respectat destinația produselor.

Recurența a susținut faptul că nu trebuie ignorată Ordonanța din data de 9.12.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria X în dosarul nr. X/P/2008, prin care s-a stabilit că administratorii SC Y SRL au comercializat produsele achiziționate de la SC X SRL, drept motorină Euro 4, după ce le-au combinat cu solvenți și uleiuri hidraulice, folosind ca mod de operare tehnica lanțului de comercializare, în care au interpus societățile de tip fantomă SC Z SRL, Q SRL, W SRL, S SRL și SC N SRL.

A arătat recurența 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.

Conform dispozițiilor Codului fiscal și a normelor metodologice date în aplicarea acestuia, "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"

În speță, reclamanta a funcționat practic ca antrepozit fiscal pentru producția și comercializarea uleiurilor minerale, fără îndeplinirea condițiilor legale de autorizare. Scopul urmărit de societate prin manoperele dolozive folosite a fost acela de a nu plăti accize la nivelul stabilit.

În ceea ce privește TVA în sumă de X lei, recurenta a arătat că aceasta este subsecventă accizei, conform art. 137 alin.2 lit.a din Codul fiscal.

Recurenta nu a precizat temeiul legal al cererii de recurs.

II. Procedura în fața instanței de recurs

Intimata reclamantă SC X SRL a formulat *întâmpinare*, solicitând respingerea recursului ca nefondat.

A reiterat criticile formulate prin acțiunea introductivă și a arătat că instanța de fond a avut în vedere întregul material probator administrat în cauză, pronunțând o hotărâre legală și temeinic motivată.

În faza procesuală a recursului nu s-au administrat probe noi.

III. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând cauza în raport cu toate criticile aduse soluției instanței de fond, cu probele administrate și apărările formulate, precum și cu dispozițiile legale aplicabile, Înalta Curte constată că recursul pârâtei este nefondat pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

Primul motiv de recurs se referă la nemotivarea corespunzătoare a hotărârii instanței de fond, care s-a rezumat la a prelua concluziile experților, motiv ce se circumscrie prevederilor art.304 pct.7 prin raportare la art.261 pct.5 din Codul de procedură civilă.

Aceste dispoziții legale impun doar cerința ca hotărârea să cuprindă motivele de fapt și de drept pe care se sprijină soluția adoptată, precum și cele pentru care au fost respinse cererile părților (iar nu susținerile acestora), instanța de judecată nefiind obligată să răspundă punctual tuturor susținerilor părților care pot fi sistematizate în funcție de legătura lor logică.

Or, această cerință este îndeplinită în speță, prin hotărârea pronunțată, Curtea de apel făcând propria analiză a actelor deduse judecății și răspunzând explicit sau implicit apărărilor formulate, prin prisma probelor administrate și a textelor legale incidente.

Celelalte critici aduse de recurenta pârâtă privesc nelegalitatea și netemeinicia hotărârii, motiv pentru care vor fi examinate din perspectiva art.304 pct.9 și art.304¹ din Codul de procedură civilă.

Recurenta pârâtă arată că au fost aplicate greșit dispozițiile Codului fiscal și Normele de aplicare a acestuia, afirmând că intimata reclamantă nu a fost autorizată ca antrepozit fiscal, dar în documentele care au însoțit livrarea produselor obținute de societate s-a menționat că ar fi antrepozit fiscal de producție de uleiuri minerale și s-a și comportat ca atare, comercializând mai departe aceste produse.

Înalta Curte reține că mențiunea „antrepozit fiscal de producție” apare pe notele de cântar aferente transporturilor de produse, iar nu pe D.A.I (documentul administrativ de însoțire), prin care se verifică – potrivit art.187 din Codul fiscal – deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv, prin urmare mențiunea eronată nu este de natură să producă vreo consecință fiscală.

Susținerea recurentei în sensul că intimata-reclamantă nu a fost nici utilizator final al uleiurilor minerale achiziționate în regim de scutire, „uleiurile minerale fiind amestecate pentru a se obține alți solvenți și diluanți, având domenii de utilizare asemănătoare uleiurilor minerale vândute în regim de scutire de rafinării”, nu poate fi reținută ca întemeiată și, cu atât mai puțin, ca un argument valabil în favoarea impunerii accizelor în sarcina intimitei reclamante.

Astfel, intimata a înfățișat cinci autorizații de utilizator final (filele 320-324 dosar Curtea de Apel X), iar caracteristicile fizico-chimice ale produselor Grastex, Desovit și Selvoxil s-au încadrat în limitele prevăzute în specificația tehnică prezentată pentru eliberarea autorizațiilor, după cum a arătat expertul specialitatea chimie desemnat în cauză și cum se constatase, de altfel, și prin expertiza de specialitate efectuată în dosarul penal nr.X/P/2008, format pe baza sesizării pârâtei și a raportului de inspecție fiscală contestat în prezentul dosar.

Recurenta pârâtă nu ar putea contesta această concluzie pe motiv că expertiza a fost efectuată doar pe baza proprietăților fizico-chimice ale produselor determinate în laboratorul INCERP X și a celor înscrise în specificațiile tehnice ale producătorului, în condițiile în care nu a formulat obiecțiuni la completarea raportului de expertiză tehnică specialitatea chimie și, mai ales, nu a înțeles să preleveze probe cu ocazia inspecției fiscale în vederea determinării de către Laboratorul Central Vamal a tuturor datelor necesare identificării codurilor de încadrare tarifară, deși existau stocuri factive din fiecare produs.

Conform dispozițiilor art. 240 alin. 1 Cod fiscal, uleiurile minerale neaccizabile, rezultate din prelucrarea țițeiului sau a altor materii prime, care au punctul de inflamabilitate sub 85° C, se vor comercializa de către rafinării 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.

Or, din actele dosarului, care au stat și la baza expertizelor efectuate în cauză, reiese că intimata reclamantă a achiziționat direct de la rafinării, în calitate sa de utilizator final, uleiurile minerale neaccizabile, cu punct de inflamabilitate sub 85° C, pe care apoi le-a utilizat în scop industrial, respectiv pentru producerea Grastex, Desovit și Selvoxil, tot în conformitate cu calitatea sa de utilizator final.

Aceste din urmă produse au fost comercializate către SC Y , conform mențiunilor din facturi, deci nu există nicio dovadă că ele ar fi fost destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului.

Prin urmare, în mod temeinic și legal prima instanță a constatat că produsele se încadrau în categoriile de produse energetice enumerate în art. 175 alin. 1 – 3 din Codul fiscal, iar nu în alin.4-6, nefiind de natură să atragă obligația de plată a accizelor.

Într-adevăr, față de aceste prevederi legale și de cele ale pct. 17 alin. 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 (care dispun că, în cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, *prin schimbarea destinației inițiale*, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului) apare ca lipsită de relevanță fiscală - în privința intimatei reclamante - situația de fapt stabilită prin Ordonanța din 9 decembrie 2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X, conform căreia, ulterior achiziționării produselor Grastex, Desovit și Selvoxil, o altă societate (SC Y SRL) ar fi procedat la combinarea acestor produse cu anumiți solvenți, comercializându-le apoi drept motorină.

În condițiile în care nu s-a dovedit că intimata reclamantă a schimbat ea înseși destinația inițială a produselor sau că a fost implicată efectiv și cu bună știință în manopere care să aibă ca scop eludarea prevederilor legale referitoare la accize, soluția instanței de fond de a desființa actele administrative contestate este corectă.

IV. Soluția instanței de recurs și temeiul juridic al acesteia

În baza dispozițiilor art.20 din Legea nr.554/2004 coroborate cu art. 312 alin. 1 raportat la art.304 pct.5, 9 și art.304¹ din Codul de procedură civilă, Înalta Curte va menține ca legală și temeinică sentința instanței de fond, urmând să respingă ca nefondat recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

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

Respinge recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și pentru pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, împotriva sentinței civile nr. 249 din 6 noiembrie 2013 a Curții de Apel X – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 17 februarie 2015.

PREȘEDINTE

X

JUDECĂTOR

X

JUDECĂTOR

X

MAGISTRAT ASISTENT

X

X