

## DECIZIA 614/15.11.2017

privind soluționarea cererii de reluare a procedurii de soluționare a contestației

**SC E SRL,**

înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/04.10.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor București prin Serviciul Soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Biroul Juridic Vamă cu adresele nr. MBR JRD a1/04.10.2017 și nr. MBR JRD a11/17.10.2017, înregistrate la D.G.R.F.P. București sub nr. a2/06.10.2017 și nr. a22/19.10.2017, completată cu adresa emisă de DRV București, Serviciul Supraveghere și Control Vamal înregistrată sub nr. aaaa/18.10.2017, și mailul înregistrat sub nr. aaaa/CN/25.10.2017 cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **SC E SRL**, cu sediul în ....., județul Ilfov, reprezentată convențional prin R SCA, cu sediul profesional în București, șoseaua ....., sector 1, în baza împuternicirii nr. ....../2017.

Prin decizia nr. 509/08.08.2016, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor București a suspendat soluționarea contestației formulată de SC E SRL împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR DRV dddd/29.02.2016, emisă de Serviciul supraveghere și control vamal în baza Procesului verbal de control nr. ddd/2/SSCV/SC/PN/29.02.2016, prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de **x lei** reprezentând:

- drepturi vamale în sumă de x1 lei,
- TVA în sumă de x2 lei,
- accesorii aferente TVA în suma de x3 lei,
- accesorii aferente drepturilor vamale în sumă de x4 lei.

Împotriva Deciziei nr. 509/08.08.2016, SC E SRL a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința civilă nr. ffff/25.04.2017, Tribunalul București a admis în parte și a anulat decizia nr. 509/08.08.2016 cu privire la măsura suspendării soluționării contestației și a obligat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația, soluție menținută și de Curtea de Apel prin Decizia nr. gggg/06.09.2017 pronunțată în dosarul nr. jfff/3/2016.

Având în vedere soluția Tribunalului București pronunțată prin Sentința civilă nr. ffff/25.04.2017, rămasă definitivă prin Decizia nr. gggg/06.09.2017 a Curții de Apel București, cu toate că motivul pentru care organul de soluționare a contestației a dispus suspendarea cauzei nu a încetat, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP București va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de SC E SRL împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR DRV dddd/29.02.2016, emisă de Serviciul supraveghere și control vamal în baza Procesului verbal de control nr. ddd/2/SSCV/SC/PN/29.02.2016, comunicată în 29.02.2016, prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de **x lei** reprezentând:

- drepturi vamale în sumă de x1 lei,
- TVA în sumă de x2 lei,
- accesorii aferente TVA în suma de x3 lei,
- accesorii aferente drepturilor vamale în sumă de x4 lei.

Se reține că prin adresele nr. MBR JRD a1/04.10.2017 și nr. MBR JRD a2/17.10.2017, înregistrate la D.G.R.F.P. București sub nr. A11/06.10.2017 și nr. A22/19.10.2017, Serviciul Juridic Vamă a comunicat următoarele:

*“(...) cu privire la dispozitivul dat de instanța de judecată în dosarul nr. jiji/3/2016 având ca obiect obligația de a face - obligarea DGRFP București la soluționarea în procedură prealabilă a contestației formulată de SC E SRL împotriva DRS nr. dddd/29.02.2016, emis de Serviciul Supraveghere și control Vamal din cadrul DRV București și propunem reluarea procedurii de soluționare a contestației conform dispozitivului dat”*

În vederea punerii în aplicare a Sentinței Civile nr.ffff/25.04.2017 a Tribunalului București, rămasă definitivă prin Decizia nr. gggg/06.09.2017 a Curții de Apel București, DGRFP București, Serviciul Soluționare Contestații a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, prin adresa nr. aa/aaa/25.10.2017, să comunice dacă a fost soluționată sesizarea penală formulată de către Direcția Regională Vamală - Serviciul Supraveghere și Control Vamal, până la data emiterii prezentei decizii neprimindu-se răspunsul.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și pct. 10.1-10.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **SC E SRL**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond contestației.

I. Prin adresa înregistrată la Direcția Regională Vamală București sub nr. ssss/14.04.2016 **SC E SRL** a formulat contestație împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR DRV dddd/29.02.2016 emisă în baza Procesului verbal de control nr. ddd/2/SSCV/SC/PN/29.02.2016 și solicită anularea acesteia cu privire la suma de x lei reprezentând taxe vamale și TVA, precum și accesorii aferente importurilor efectuate din Turcia pentru următoarele motive:

În perioada 2013-2015 **SC E SRL** a derulat operațiuni de punere în liberă circulație prin Biroul Vamal de Interior București pentru produsele denumite comercial Besler V, Besler S si Bes Krema din Turcia de la furnizorul E.

La momentul efectuării formalităților vamale de punerea în libera circulație a produsele achiziționate au fost clasificate la codul tarifar 1511 90 19 90 Ulei de palmier și fracțiunile lui, chiar rafinate, dar nemodificate chimic - Altele - Fracțiuni solide - Altfel prezentate pentru care taxa vamală aplicabilă la momentul importului a fost de 10,9%.

În urma controlului efectuat de reprezentanții Direcției Vamale București au considerat produsele achiziționate ca fiind încadrate eronat de către societate la codul tarifar 1511 90 19 90 și corect aplicabilă ar fi trebuit să fie 1517 90 99 90 ce prevede o taxă vamală de 16%.

Decizia pentru regularizarea situației și procesul verbal sunt eronate pentru următoarele motive:

Produsele Besler V, Besler S si Bes Krema nu pot fi clasificate la poziția 1517 din NC deoarece organul fiscal s-a bazat strict pe faptul că exportatorul produselor din Turcia a indicat în declarațiile vamale de export codul tarifar 1517 90 99 și că în unele certificate de sănătate și documente de transport este indicat textul “margarină”.

Produsele Besler V și Besler S se clasifică la poziția 1511 ținând cont că nu conțin adaosuri de licitină, amidon, coloranți organici, substanțe aromatice, vitamine, unt sau

grăsimi din lapte și sunt utilizate ca ingrediente la fabricarea produselor de tip biscuiți, snakuri.

Societatea a solicitat laboratorului de încercări ICA (acreditat RENAR) să efectueze analiza unei probe de grăsime vegetală Besler V, Besler S, iar rezultatul nr. bbbb/19.02.2016, în cazul produsului Besler V s-au constatat că proba conține 99,94% grăsimi din care acizi grași saturați 48,36g, acizi grași mononesaturați 39,33g, acizi grași polinesaturați 11,01g și acizi grași trans 1,29g și apă 0,058%.

În urma comparării compoziției în acizi grași conform raportului de încercare emis de ICA nr. bbbb/19.02.2016 cu cea din Codex Alimentarius Codex Stan 210-1999 Standard pentru uleiuri vegetale rezultă că grăsimea vegetală Besler V se încadrează ca fie ulei de palmier fie ca oleina de palmier 99,94%.

Produsul Besler Crema reprezintă un amestec de grăsimi și uleiuri vegetale (75%-85% oleină de palmier și stearină de palmier nehidrogenate și hidrogenate, 25%-15% uleiuri lichide (semințe de bumbac, canola, floarea-soarelui), antioxidant (galat de propil, palmitat de ascorbil).

Conform procesului tehnologic de obținere furnizat de Besler produsul Bes Crema se clasifică la poziția 1516 20 98 "grăsimi și uleiuri vegetale și fracțiunile lor" și nu la poziția 1517 90 99 90.

Dobânzile pentru întârziere aferente cuantumului taxelor vamale de recuperat nu pot fi percepute, decât pentru perioada ulterioară expirării termenului de plată a cuantumului respectiv și anume 10 zile de la data comunicării către E SRL a Deciziei pentru Regularizarea situației (DRS) nr. MBR DRV/dddd/29.02.2016.

Conform deciziei CEJ în cauza C-546/09, dobânzile și penalitățile de întârziere nu pot fi percepute decât pentru perioada ulterioară expirării termenului de plată a cuantumului, respectiv de la 14.03.2016 și nu de la data declarațiilor vamale de punere în libera circulație.

Societatea consideră că nu a înregistrat cuantumul drepturilor vamale ca urmare a unei erori a autorităților vamale în sensul art. 220 alin (2) lit. b), societatea acționând cu bună credință în procesul de vămuire a mărfurilor.

În concluzie, contestatara solicită anularea actelor de impunere cu privire la suma de x lei având în vedere că produsele Besler V și Besler S se clasifică la poziția tarifară 1511 90 99 și nu la poziția 1517 90 99 90 așa cum invocă organele de control, produsul Bes Crema se clasifică la poziția 1516 20 98 și nu la poziția 1517 90 99 90 așa cum invocă organele de control, dobânzile pentru întârziere aferente cuantumului taxelor vamale de recuperat nu pot fi percepute decât pentru perioada ulterioară expirării termenului de plată a cuantumului respectiv și anume 10 zile de la data comunicării către E a Deciziei pentru regularizarea situației MBR DRV dddd/29.02.2016.

**II.** Prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR DRV dddd/29.02.2016, emisă în baza Procesului verbal de control nr. ddd/2/SSCV/SC/PN/29.02.2016, Serviciul supraveghere și control vamal din cadrul D.R.V. București a stabilit obligații vamale în sumă totală de x lei reprezentând:

- x1 lei = drepturi vamale;
- x2 lei = TVA;
- x3 lei = accesorii aferente TVA;
- x4 lei = accesorii aferente drepturilor vamale.

Obligațiile suplimentare au rezultat din schimbarea încadrării tarifare a produselor importate declarată de societate pentru codul 1511.90.19.90, pentru care se prevede taxa

vamală erga omnes de 10,9%, în încadrarea tarifară stabilită de autoritatea vamală pentru codul 1517.90.99.90, pentru care se prevede taxa vamală definitivă de 16%.

III. Luând în considerare motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul contestației, susținerile organelor vamale, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele :

**3.1. Cu privire la obligațiile în sumă de z lei (taxe vamale în sumă de x1 lei și T.V.A. în sumă de x2 lei)**

**Cauza supusă soluționării este dacă încadrarea tarifară stabilită de organele vamale este corectă, cu consecința datorării taxei vamale și TVA stabilite suplimentar, în condițiile în care susținerile societății, privind corectitudinea încadrării tarifară înscrisă în declarația vamală depusă, nu sunt în concordanță cu regulile de stabilire a încadrării tarifare și nu justifică încadrarea tarifară declarată.**

**În fapt**, urmare controlului ulterior efectuat la SC E SRL care a avut ca scop verificarea încadrării tarifare a produselor numite generic ulei de palmier Besler V 20kg, Bes Crema 20, Besler Crema 20Kg si Bes 24 S 16,38 Kg importate din Turcia, care au făcut obiectul operațiunilor vamale de punere în libera circulație (IMA), identificate prin declarațiile de punere în libera circulație menționate în anexa 1 la procesul verbal de control nr. ddd/SSCV/SC/PN/29.02.2016, organele de control din cadrul BV București au constatat că produsele importate au fost încadrate eronat la codul NC 1511 90 19 90, încadrarea tarifară corectă fiind 1517 90 99 90, încălcându-se astfel prevederile art. 199 din regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 a Comisiei din 2 iulie 1993 privind Dispozițiile de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/1992 a Consiliului de stabilire a Codului Vamal Comunitar.

Drept urmare, organele de inspecție vamală au procedat la reverificarea declarațiilor vamale și la recalcularea drepturilor vamale conform Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR DRV dddd/29.02.2016, emisă în baza Procesului verbal de control nr. ddd/2/SSCV/SC/PN/29.02.2016 prin care au stabilit în sarcina SC E SRL obligații fiscale suplimentare în suma totală de **x lei** reprezentând drepturi vamale în sumă de x1 lei, TVA în sumă de x2 lei, accesorii aferente TVA în sumă de x3 lei și accesorii aferente drepturilor vamale în sumă de x4 lei.

Întrucât produsul importat este susceptibil a fi încadrat la poziția tarifară 1511.90.19.90, cu 10,6% taxe vamale, autoritatea vamală din Direcția Regională Vamală București pentru Accize și Operațiuni Vamale a înștiințat societatea asupra deciziei autoritatilor vamale de prelevare de probe pentru analize în vederea clasificării în Tariful vamal integrat (TARIC) a marfii ce face obiectul contestației.

Prin procesul de prelevare nr. ppp/04.12.2015 probele ( 3 probe) au fost prelevate conform normativelor în vigoare în România.

Probele prelevate au fost supuse analizei de către Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, care în certificatul de analiză nr. ROBU1400041220150011 din data de 07.07.2016 s-a concluzionat că proba în cauză este „grăsime vegetală obținută dintr-un amestec de 75-85/ulei de palmier hidrogenat, 15-20% alte uleiuri ( ulei de bumbac, canola, floarea soarelui) și antioxidant, în conformitate cu lista de produs pentru BES KREMA a producătorului BESLER din 01.04.2016, care se clasifică astfel:

- la codul NC 1517 10 90 ( ca margarina) dacă produsul reprezintă o emulsie de tip apă de ulei, care a suferit în general o preparare care se face ca untul ca aspect, consistență, culoare, etc. sau

- la codul NC 1517 90 99 în caz contrar.

Acest punct de vedere este în concordanță cu RGI 1 SI 6 precum și cu prevederile NESAs aferente poziției 1517.”

Prin contestația formulată societatea susține că produsele Besler V și Besler S se clasifică la poziția tarifară 1511 90 99 și nu la poziția 1517 90 99 90 așa cum invocă organele de control, produsul Bes Krema se clasifică la poziția 1516 20 98 și nu la poziția 1517 90 99 90 așa cum invocă organele de control, încadrarea tarifară corectă este cea declarată la momentul importului, respectiv 1511.90.91, întrucât produsul a fost supus unui simplu proces de rafinare ce nu a dus la modificări chimice ci doar la schimbări ale proprietăților fizice ale produselor, nu conțin adaosuri de lecitină, amidon, coloranți organici, substanțe aromatice, vitamine, unt sau grăsimi din lapte și sunt utilizate ca ingrediente la fabricarea produselor de tip biscuiți, snack-uri.

Pentru a combate clasificarea făcută de organul vamal, societatea a solicitat Laboratorului de încercări ICA (acreditat RENAR) să efectueze analiza unei probe de grăsime vegetală Besler V, Besler S. În contestația formulată, societatea precizează că prin raportul de încercare emis de ICA se constată că pentru uleiuri vegetale rezultă că grăsimea vegetală Besler V se încadrează fie ca ulei de palmier fie ca oleină de palmier 99,94% și anexează în susținerea cauzei, Raportul de încercare nr. bbbb/19.02.2016.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 20 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului Vamal Comunitar unde se precizează că:

*“Art. 20- (1) Drepturile legal datorate la apariția unei datorii vamale se bazează pe Tariful Vamal al Comunităților Europene.*

*[...](3) Tariful Vamal al Comunităților Europene cuprinde:*

*(a) Nomenclatura Combinată a mărfurilor;*

*[...](c) ratele și alte elemente de taxare aplicabile în mod normal mărfurilor cuprinse în Nomenclatura Combinată în ceea ce privește:*

*- drepturile vamale și [...]*

*(f) măsurile autonome de suspendare, care prevăd o reducere sau o exonerare de drepturi de import aferente anumitor mărfuri;*

*[...](6) Clasificarea tarifară a mărfurilor reprezintă stabilirea, potrivit normelor în vigoare, a:*

*(a) subpoziției din Nomenclatura Combinată sau a subpoziției din orice altă nomenclatură menționată la alineatul (3) litera (b) sau*

*(b) subpoziției din orice altă nomenclatură care se bazează în întregime sau parțial pe Nomenclatura Combinată sau care adaugă la aceasta orice subdiviziune și care este stabilită de normele comunitare care reglementează domeniile specifice cu privire la aplicarea altor măsuri decât cele tarifare referitoare la schimburile de mărfuri, în care mărfurile menționate mai sus urmează să fie clasificate.”*

Clasificarea tarifară se stabilește conform Regulilor generale de interpretare a Nomenclurii combinate prevăzute de Regulamentul (UE) nr. 927/2012 al Comisiei, de modificare a Anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun.

Astfel, potrivit Regulilor generale 1 și 6 de interpretare a Nomenclurii Combinate se prevede că:

*„Clasificarea mărfurilor în Nomenclatura combinată se efectuează în conformitate cu următoarele principii:*

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, cu următoarele reguli.*

[...]

6. *Clasificarea mărfurilor la subpozițiile unei aceleiași poziții se efectuează, în mod legal, cu respectarea textelor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții, precum și, mutatis mutandis, 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”.*

Conform prevederilor sus menționate se reține că, pentru stabilirea unei încadrări tarifare corecte, determinanta este descrierea bunurilor care rezultă din documentele prezentate de către importator, descriere care permite încadrarea în câmpul mai larg determinat de descrierea făcută în tariful vamal, care se aplică uniform pe tot teritoriul Uniunii Europene.

Astfel, potrivit regulii 1 încadrarea mărfurilor este legal determinată atunci când este în conformitate cu textul pozițiilor și notelor de secțiuni și de capitole, iar potrivit regulii 6 încadrarea mărfurilor la subpozițiile unei poziții se efectuează, în mod legal, cu respectarea textelor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții.

Luând în considerare prevederile Regulamentul (UE) nr.927/2012 al Comisiei, de modificare a Anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit textului poziției tarifare 1511, la această poziție se clasifică „*Ulei de palmier și fracțiunile lui, chiar rafinate, dar nemodificate chimic*”, iar la codul tarifar declarat 1511 90 19 90 sunt cuprinse fracțiunile solide ale uleiului de palmier rafinat, altfel prezentate decât în ambalaje cu un conținut net de maximum 1 kg, altele decât cele destinate fabricării de acizi grași, de alcoolii grași sau de esteri metilici.

Conform Notelor explicative la Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor aferente Capitolului 15 cuprind -“*Grasimi și uleiuri de origine animală sau vegetală; Produse ale disocierii lor; Grăsimi alimentare prelucrate; Ceară de origine animală sau vegetală*”, pozițiile 15.07 până la 15.15 ale capitolului cuprind grăsimile și uleiurile vegetale simple (adică care nu sunt amestecate cu grăsimi și nici cu uleiuri de altă natură), stabilizate, menționate la pozițiile în cauză, precum și fracțiunile lor chiar rafinate dar nemodificate pe cale chimică.

Pozițiile 15.07 până la 15.15 nu cuprind amestecurile sau preparatele, alimentare sau nu și grăsimile sau uleiurile vegetale modificate chimic (pozițiile 15.16, 15.17 sau 15.18, cu condiția ca ele să nu aibă caracterul produselor clasificate în alta parte, de exemplu 30.03, 30.04 până la 33.07, 34.03).

Pentru poziția 1511, notele explicative la Sistemul armonizat prevăd următoarele:

**“Uleiul de palmier este o grasime vegetala obtinuta din pulpa fructelor diferitelor palmieri de ulei. El provine de la palmierul de ulei african (*Elaeis guineensis*) care este originar din Africa tropicala, dar creste si in America Centrala, Malaesia si Indonezia. Printre ceilalti palmieri de ulei se includ de asemenea palmierii din genul *Elaeis melanococca* si diferitele specii de palmier din genul *Acrocomia*, mai ales palmierul paraguayian (*coco mbocaya*) originar din America de Sud. Uleiul acesta este obtinut prin extractie sau presare si culoarea lui difera in functie de starea sa si daca a fost rafinat.**

[...]

**Uleiul de palmier este utilizat la fabricarea sapunului, a lumanarilor, a preparatelor cosmetice sau de toaleta, ca lubrifiant, pentru bai de cositorire la cald, pentru fabricarea acidului palmitic etc. Uleiul de palmier rafinat este utilizat in alimentatie ca grasime pentru gatit si la fabricarea margarinei.”**

Pentru poziția tarifară 1517, Notele explicative la Sistemul armonizat prevăd următoarele:

**“Margarină;** amestecuri sau preparate alimentare din grăsimi sau din uleiuri de origine animală sau vegetală sau din fracțiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri de la prezentul capitol, altele decât grăsimile și uleiurile alimentare și fracțiunile acestora de la poziția 1516.

*In general sunt amestecuri sau preparate lichide sau solide:*

- 1) *ale diferitelor grăsimi și uleiuri animale sau ale fracțiilor lor;*
- 2) **ale diferitelor grăsimi sau uleiuri vegetale sau ale fracțiilor lor;** sau
- 3) **ale grăsimilor sau uleiurilor animale și vegetale sau ale fracțiilor lor , deopotriva;**

Produsele acestei poziții ale căror grăsimi și uleiuri pot fi hidrogenate în prealabil, pot fi emulsionate (de exemplu cu lapte smântânit) și framantate sau tratate prin texturare (modificarea texturii sau a structurii cristaline) sau li se pot adauga cantități mici de lecitina, de amidon, de coloranți organici, de substanțe aromatice, de vitaminare, de unt sau de alte grăsimi din lapte (ținând cont de limitările prevăzute în Nota 1c) a Capitolului.

De asemenea, poziția cuprinde **preparatele** alimentare obținute dintr-o singură grăsime (sau fracțiunile acesteia) sau ulei (sau fracțiunile acestui) **hidrogenate sau nu, care au fost tratate prin emulsionare, malaxare, texturare etc;**

*Principalele produse ale acestei poziții sunt:*

A) **Margarina** (alta decât margarina lichidă) care este **o substanță pastoasă în general galbuie obținută dintr-o grăsime sau un ulei de origine vegetală sau animală sau dintr-un amestec al acestora.** Este o emulsie de tip apă în ulei care a suferit în general o **preparare** care o face să semene cu untul ca aspect, consistență, culoare etc.

B) Amestecuri sau preparate alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol, altele decât grăsimile și uleiurile alimentare și fracțiunile lor de la poziția 15.16, cum sunt untura-imitație (denumită în unele țări, înlocuitor de untura sau slanina compaund), margarina lichidă ca și produsele denumite shortenings (obținute cu ajutorul uleiurilor sau grăsimilor tratate prin texturare).

În afara acestora, mai aparțin de această poziție, amestecurile sau preparatele alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol între ele, de tipul celor utilizate ca preparate pentru demulare.

**Grăsimile și uleiurile simple care au fost simplu rafinate, se clasifică la pozițiile lor respective,** chiar dacă sunt condiționate pentru vânzarea cu amănuntul. De asemenea, poziția **exclude**, preparatele care conțin în greutate peste 15 % unt sau alte substanțe grase din lapte (**Capitolul 21** în general).

*Produsele provenind din presarea seului sau a unturii se clasifică la poziția 15.03.”*

Prin aplicarea Regulilor generale nr. 1 și nr. 6 pentru interpretarea Sistemului armonizat, a considerațiilor generale de la Capitolul 15 precum și a Notelor explicative la Sistemul Armonizat de la poziția 1517 (care exclud încadrarea mărfii în cauza la poziția

tarifară 1511 - **Grăsimile și uleiurile simple care au fost simplu rafinate, se clasifică la pozițiile lor respective**), mărfurile înscrise în Anexa nr. 1 la Procesul verbal de control nr. ddd/2/SSCV/PN/29.02.2016 se clasifică la codul NC 1517909990.

Conform Regulii nr. 6 de interpretare a SA, clasificarea mărfurilor la **subpozițiile aceleiași poziții** se efectuează, în mod legal, cu respectarea termenilor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții, **astfel că nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel**. Ori, în cazul de față nu se pune în discuție compararea a două subpoziții ale aceleiași poziții, în fapt fiind vorba de stabilirea unei poziții din două poziții diferite, în cazul de față 1511 și 1517.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

1. Din documentele prezentate de societate cu privire la importurile de mărfuri cu declarațiile vamale menționate în anexa 1 la procesul verbal de control nr. ddd/2/SSCV/SC/PN/29.02.2016 rezultă următoarele:

- au fost prezentate două tipuri de facturi, care au același număr, aceeași dată, aceeași cantitate, același preț, același importator și același exportator, singura deosebire fiind descrierea produsului importat și anume, pe un tip de facturi descrierea mărfurilor era "Besler V 20 Kg (GB) END", "BES KREMA 20Kg (GB) END", sau "BES 24S 16.38 KG (GB) END", iar pe celălalt tip de facturi mărfurile achiziționate erau descrise ca fiind " Ulei de palmier nehidrogenat tip BES 24" sau "Ulei de palmier nehidrogenat tip Besler Crema 20KG" sau " Ulei de palmier nehidrogenat tip Besler V 20Kg" sau " Grăsimi vegetale Bes Crema" sau "BES S 16,38" sau " Besler V 20Kg"

- în conformitate cu declarațiile vamale de export prezentate, încadrarea tarifară declarată de exportatorul mărfurilor denumite Besler V 20kg, Bes Crema 20kg (GB) END sau BES 24 S 16,38 KG ( GB) END este 1517 90 99.

În declarațiile vamale de export depuse în Turcia se regăsesc următoarele informații: exportator E, importator E, denumirea produsului Besler, numerele facturilor exportate și cantitățile. Produsele au fost încadrate la NC 151190 19 90, iar în Turcia, aceleași produse au fost declarate la NC 1517 90 99.

Cu titlu de exemplu:

DVE MRN15ROBU1400I0379569, la rubrica 33 este înscris codul NC 1579099. În rubrica 44 este trecut numărul facturii externe 824488/29.09.2015 număr care se regăsește și declarația vamală din România MRN 15ROBU1400I0379569 tot la rubrica 44 cod document N380.

2. În facturile de transport bunurile achiziționate sunt descrise ca fiind "Margarin" și "Palm Oil Non Hidrogenated Besler Crema" și sunt prezentate în ambalaje de carton cu greutate netă de 20 kg, respectiv 16 kg.

3. În baza certificatului de analiză cu rezultatele probelor s-a concluzionat că proba în cauză este grăsime vegetală obținută dintr-un amestec de 75-85/ ulei de palmier hidrogenat și nehidrogenat, 15-20% alte uleiuri ( ulei de bumbac, canola, floarea soarelui) și antioxidant, în conformitate cu fișa de produs Bes Crema a producătorului Besler din 01.04.2016.

Produsul se clasifică astfel:

- la codul NC 1517 10 90 ( ca margarina) dacă produsul reprezintă o emulsie de tip apă de ulei, care a suferit în general o preparare care se face ca untul ca aspect, consistență, culoare, etc. sau

- la codul NC 1517 90 99 în caz contrar.

Acest punct de vedere este în concordanță cu RGI 1 SI 6 precum și cu prevederile NESA aferente poziției 1517."



4. Contestatara a solicitat Laboratorului de încercări ICA (acreditat RENAR) să efectueze analiza unei probe de grăsime vegetală Besler V, Besler S. Prin contestația formulată, societatea precizează că prin raportul de încercare emis de ICA se constată că pentru uleiuri vegetale rezultă că grăsimea vegetală Besler V se încadrează fie ca ulei de palmier fie ca oleină de palmier 99,94%.

Nu poate fi reținut favorabil în susținerea cauzei Raportul de încercare nr. bbbb/19.02.2016, având în vedere următoarele:

- reprezintă o încercare organoleptică (conform definiției - apreciere a calității produselor alimentare cu ajutorul văzului, mirosului, gustului și, uneori, al pipăitului), ceea ce rezultă că nu poate fi o proba concludentă în a clasifica categoria în care se află produsul;

- parametri raportați nu sunt concludenți pentru a demonstra dacă produsul este de sinteză sau provine dintr-un ulei brut;

- un laborator acreditat RENAR pe încercări de autentificarea originii sau a clasei din care provine materia primă ar putea caracteriza produsul și-ar putea certifica produsul, ori din încercările efectuate de ICA în subsolul raportului este înscris că "nu sunt acoperite de acreditarea RENAR", astfel că nu pot caracteriza produsul din punct de vedere al originii.

Pe baza celor prezentate, vizând codurile tarifare declarate de exportator la efectuarea formalităților de export, rezultă că S.C. E SRL a încadrat eronat produsele denumite generic <ulei de palmier nehidrogenat> la codul tarifar **1511.90.99** "Altele. La aceste subpoziții, de exemplu: 1 ulei rafinat de palmier; 2 fracțiunea fluidă de palmier obținută prin separarea constituenților solizi fie prin răcire, fie cu ajutorul solvenților organici sau al agenților tensioactivi. (...)", încadrarea tarifară corectă a acestor produse fiind la codul tarifar: **1517.90.90** "Altele.."

Astfel, în mod legal organele vamale au constatat că E SRL, a încadrat eronat produsele denumite generic <ulei de palmier nehidrogenat> la:

- **poziția tarifară 1511** "ulei de palmier și fracțiunile lui, chiar rafinate, dar nemodificate chimic (+)"
  - subpoziția tarifară cu o singură liniuță este **1511.90** "Altele", în care se încadrează și produsul importat, aspect necontestat;
  - subpozițiile tarifare cu două liniuțe sunt "Fracțiuni solide" (1511.90.11 și 1511.90.19) și "Altele" (1511.90.91 și 1511.90.99), încadrarea în una din aceste subpoziții tarifare făcând obiectul contestației;
- Încadrarea tarifară corectă a acestor produse fiind la:
- **poziția tarifară 1517** "Margarina; amestecuri sau preparate alimentare din grasimi sau din uleiuri animale sau vegetale sau din fracțiuni ale diferitelor grasimi sau uleiuri din acest capitol, altele decât grasimile și uleiurile alimentare și fracțiunile lor de la poziția 1511"
  - **subpoziția 1517.90** "Altele"
  - **codul tarifar 1517.90.90** "Altele.."

Dat fiind că societatea contestatoare în calitate de titulară a operațiunilor vamale de import, a încadrat în mod greșit bunurile importate la codul tarifar **1511.90.99**, corecte fiind încadrările tarifare dispuse de organele vamale, acestea au recalculat quantumul taxelor vamale și al TVA, în funcție de încadrarea corectă, rezultând de plată în sarcina E SRL obligații suplimentare reprezentând drepturi vamale.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată calculată asupra taxei vamale, sunt incidente prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, în vigoare la data derulării importurilor, respectiv art. 136 alin. (1) și art. 139 alin. (1) care precizează:

**„Art. 136 Faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri**

**(1) În cazul în care, la import, bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare. [...]**

**„Art. 139 Baza de impozitare pentru import**

**(1) Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută. [...]**

Se reține că importul de bunuri este o operațiune supusă taxei pe valoarea adăugată, aceasta fiind percepută pe teritoriul statului membru în care marfa intră în Uniune, exigibilitatea taxei intervine la data la care bunurile sunt supuse taxelor vamale, iar în baza de impozitare intra valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, în speță și diferențele de taxe vamale la care face referire societatea contestată.

Având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează să fie respinsă în parte ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. E S.R.L. pentru suma totală de **z lei** din care suma de **x1 lei** reprezintă diferențe de taxe vamale datorate și suma de **x2 lei** reprezintă diferențe de taxa pe valoarea adăugată.

### **3.2. Cu privire la accesoriile aferente taxelor vamale și TVA în sumă de y lei stabilite prin decizia contestată.**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste accesorii în condițiile în care în sarcina sa au fost reținute ca datorate obligațiile aferente importurilor, iar accesoriile se calculează de la data scadenței până la data plății.**

**În fapt**, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR DRV dddd/29.02.2016, emisă de Serviciul supraveghere și control vamal, organele vamale au reținut în sarcina societății obligații vamale principale în cuantum de **z lei**, asupra cărora s-au calculat accesorii aferente în suma totală de **y lei** (**x4 lei** - dobânzi și penalități întârziere taxe vamale și **x3 lei** - dobânzi și penalități întârziere TVA) pe perioada 12.03.2013-29.02.2016.

Societatea consideră că dobânzile de întârziere nu pot fi percepute decât după perioada ulterioară expirării termenului de plată a cuantumului respectiv și anume după 10 zile de la data comunicării către E SRL a Deciziei pentru regularizarea situației.

Societatea, precizează că nu datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere întrucât perceperea unor dobânzi de întârziere începând de la data depunerii declarației vamale conduce la majorarea nejustificată a taxelor vamale.

Societatea invocă interpretarea art. 232 din Codul vamal comunitar în Cauza C-546/09, referitoare la "datoria vamală la import - Dobânzi de întârziere - perioada de încasare a dobânzilor pentru întârziere" CEJ a decis faptul că: " (...) dobânzile pentru întârziere aferente cuantumului taxelor vamale de recuperat nu pot fi percepute, în temeiul acestei dispoziții, decât pentru perioada ulterioară expirării termenului de plată a cuantumului respectiv"

**În drept**, potrivit art.119, art.120 și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Normelor metodologice de aplicare,ulterioare prevăd:

**„Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

**„Art. 120 – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”**

**(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.(...)”**

**„Art. 120<sup>1</sup> -(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”**

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 au intrat în vigoare prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

**„Art. 173 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

**„Art. 174 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”**

**„Art. 176 - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”**

În consecință, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru neachitarea la scadență a obligațiilor bugetare.

Având în vedere prevederile art. 201 din Regulamentul nr. 2.913/1992, unde se prevede:

**„1. O datorie vamală la import poate să ia naștere prin:**

**(a) punerea în liberă circulație a mărfurilor supuse drepturilor de import [...]**

**2. O datorie vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză.”**

se reține că datoria vamală a luat naștere la data depunerii declarațiilor vamale de punere în liberă circulație a mărfurilor.

Prin urmare, având în vedere faptul că datoria vamală s-a născut la data depunerii declarațiilor vamale de import, fapt coroborat cu prevederile referitoare la accesorii, citate mai sus, duce la concluzia că data de la care curg aceste accesorii este data nașterii datoriei vamale.

Nu poate fi reținut favorabil în susținerea cauzei precizarea că dobânzile de întârziere nu pot fi percepute decât după perioada ulterioară expirării termenului de plată a cuantumului respectiv și anume după 10 zile de la data comunicării către E SRL a Deciziei pentru regularizarea situației, având în vedere că accesoriile se percep pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență, iar termenul de 10 zile de la data comunicării reprezintă termenul în care trebuie achitate accesoriile stabilite ca urmare a neachitării debitului principal.

În consecința, față de prevederile legale mai sus menționate și având în vedere ca stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul și în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, iar în sarcina contestatarii au fost reținute ca fiind datorate obligații principale în suma de **z lei**, neachitate la termenul scadent, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **y lei** ( x4 lei - dobânzi și penalități întârziere taxe vamale și x3 lei - dobânzi și penalități întârziere TVA) reprezentând accesorii aferente drepturilor vamale.

Privitor la motivația contestatarii că societatea a acționat cu bună credință, respectând toate dispozițiile prevăzute de legislația în vigoare în ce privește declarația vamală și depunând toate diligențele pentru a beneficia de tratamentul preferențial nu își au justificare, întrucât ulterior efectuării operațiunilor de vămuire și după acordarea liberului de vamă, în baza art. 26 și art. 73 din Regulamentul CE nr. 2.913/1992 de instituire a Codului vamal comunitar, organele vamale pot solicita, în cazul unor îndoieli serioase, orice dovadă suplimentară pentru a se asigura că indicația privind originea este în conformitate cu legislația comunitară în materie, iar dacă regimul vamal respectiv a fost aplicat pe baza unor informații incomplete sau incorecte, autoritățile vamale, în conformitate cu dispozițiile prevăzute, trebuie să ia măsurile necesare pentru reglementarea situației, ținând seama de orice informație nouă de care dispun.

Referitor la invocarea de către contestatara a dispozițiilor art. 220 alin. (2) lit. b din Reg. (CE) nr. 2.913/1992, se menționează că în cauza C-438/11 pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene au fost reținute următoarele:

*„38. Reiese din cele de mai sus că, în împrejurări precum cele din cauza principală, revine debitorului sarcina de a dovedi că certificatul de origine s-a întemeiat pe prezentarea corectă a faptelor de către exportator.[...]*

*39. Cu toate acestea, trebuie amintit că un operator economic avizat și cunoscător al legislației existente trebuie ca, la evaluarea avantajelor pe care le poate obține din comerțul cu mărfuri care pot beneficia de preferințe tarifare, să țină cont de riscurile inerente pieței pe care o prospectează și să le accepte ca făcând parte din categoria inconvenientelor normale ale comerțului (a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 1980, Acampora, 827/79, Rec., p. 3731, punctul 8, Hotărârea Pascoal & Filhos, citată anterior, punctul 59, precum și Ordonanța CPL Imperial 2 și Unifrigo/Comisia, citată anterior, punctul 37).”*

Nu este o eroare a autorității vamale ci este o eroare a societății întrucât Declarația vamală de import este o declarație pe propria răspundere așa cum prevede art. 4 din Legea nr. 86 privind Codul Vamal al României și art. 4, pct. 17 din Regulamentul (CEE) NR. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, motiv pentru care

nefiind o eroare a autorităților vamale nu este aplicabil art. 220 alin. (2) lit. b din Reg. (CE) nr. 2.913/1992.

**Declarația vamală** potrivit art. 4 pct. 21 din Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă **“actul cu caracter public, prin care o persoană manifestă, în formele și în modalitățile prevăzute în reglementările vamale, voința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal”**, aceasta putând fi supusă controlului ulterior.

Mai mult, potrivit definiției prevăzute la art. 4 pct.18 din Regulamentul CEE 2913/1992 – privind Codul Vamal Comunitar **“„Declarant” reprezintă persoana care întocmește declarația vamală în nume propriu sau persoana în numele căreia se face o declarație vamală”**, iar pentru operațiunea de vămuire tipul de reprezentare față de autoritatea vamală este cea directă, potrivit codului 2 înscris la rubrica 14 din declarațiile vamale, rezultând astfel că declararea mărfurilor a fost efectuată în numele societății, caz în care aceasta are calitatea de declarant.

În consecință, contestatara răspunde pentru toate datele înscrise în declarațiile vamale și pentru datele înscrise în documentele anexate acesteia, așa cum reiese și din dispozițiile art. 199 din Regulamentul (CE) nr. 2454/1993 al Comisiei de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar:

**“Art. 199 (1) Fără a se aduce atingere eventualei aplicări a dispozițiilor penale, depunerea la biroul vamal a unei declarații semnate de către declarant sau reprezentantul acestuia îl obligă pe acesta ca, în conformitate cu dispozițiile în vigoare, să răspunda de:**

- corectitudinea informațiilor înscrise în declarație;
- autenticitatea documentelor prezentate; și
- respectarea tuturor obligațiilor ce decurg din plasarea respectivelor mărfuri sub regimul avut în vedere”.

**Astfel, având în vedere cele de mai sus, este evident ca tine de riscul comercial al operatorului economic și nu de obligațiile autorităților vamale, ca o declarație vamală să se întemeieze pe prezentarea corectă a faptelor de către exportator.**

Se reține astfel că, organele vamale au aplicat prevederile legale în vigoare, astfel, măsura dispusă de aceștia de reîncadrare a mărfurilor este temeinică și în deplină concordanță cu dispozițiile legale în vigoare.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

## DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC E SRL** împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR DRV dddd/29.02.2016, emisă de Serviciul supraveghere și control vamal din cadrul D.R.V. București, prin care s-au stabilit drepturi vamale, TVA și accesorii aferente în sumă

**totală de x lei, compuse din taxe vamale în sumă de x1 lei, T.V.A. în sumă de x2 lei și accesorii în suma de y lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată potrivit legii, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București sau Tribunalul Ilfov.