



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. 291/ 2012

**privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub
nr.906293/29.01.2009 și reînregistrată cu
nr.906313/21.02.2012**

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./16.02.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/21.02.2012, asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. din comuna .X., județul .X., ca urmare a soluției definitive pronunțată de Judecătoria .X. prin sentința penală nr..X./30.09.2011 în Dosar nr..X./2011, prin care se menține soluția din Ordonanța Parchetului de pe lângă judecătoria .X. nr..X./P/2008, de scoatere de sub urmărire penală a administrarilor S.C. .X. S.R.L.

Prin Decizia nr.140/29.04.2009 privind soluționarea contestațiilor formulate de S.C. .X. SRL emise de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală s-a dispus suspendarea soluționării contestațiilor formulate de S.C..X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.12.2008 și a Deciziei de impunere nr..X./25.02.2009 precum și respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./25.02.2009 .

Prin adresa nr.X/23.02.2012, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, având în vedere că nu mai avea competență materială de a soluționa cea de a doua contestație, anterior precizată, transmite dosarul

contestației formulate de S.C..X. SRL privind Decizia de impunere nr..X./25.02.2009 spre a fi înaintată organului de soluționare competent, în speță structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., având în vedere faptul că petenta nu este mare contribuabil iar suma contestată este mai mică de 3 milioane de lei, în conformitate cu prevederile art.209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.9.7 și ale pct.14.4 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală.

Astfel, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin reluarea procedurii administrative în conformitate cu prevederile art.214(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1 din OPANAF nr.2137/2011, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.12.2008 emisa de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale .X. care are ca obiect suma totală de **.X. lei reprezentand:**

- **.X. lei accize**
- **.X. lei majorari de întârziere aferente**

I. Prin contestația formulată, SC .X. SRL susține că autorizația de utilizator final se eliberează numai după ce are loc o verificare a procesului de fabricare a produselor chimice care urmau a fi obținute.

Contestatoarea susține că a făcut dovada că aprovizionarea cu produse energetice în regim de scutire de la plata accizelor realizate de societatea contestatoare a fost însoțită de documente administrative de însoțire, note de recepție, rapoarte de producție, etc.

Petenta consideră că a dovedit faptul că a respectat procentele stabilite prin fișele tehnice întocmite de societatea producătoare, de normele interne care statuează că produsele respective au în compoziție mai multe produse și care nu fac parte din categoria benzinelor speciale și nici nu se încadrează în mod expres la vreo poziție tarifară tocmai pentru faptul că ele sunt rezultatul unei combinații a mai multor produse, fiecare din aceste produse componente înscriindu-se la poziții tarifare diferite.

Societatea contestatoare susține că pentru produsul Diluant D 502 pentru care s-au prelevat probe de către Autoritatea Națională a Vănilor-

Laboratorul Vamal Central s-a constatat că au fost respectate componentele prevăzute în norma internă și fișa tehnică a produsului, dar s-a făcut încadrarea la o altă poziție tarifară, respectiv poziția 2710.11.

Contestatoarea consideră că respectivul certificat de analiză invocat nu statuează în mod imperativ asupra încadrării tarifare a acestui produs, reprezentând un punct de vedere și pe cale de consecință poziția tarifară indicată nu este hotărâtoare și de natură să stabilească dacă aceste produse chimice sunt accizabile.

Petenta apreciază că în mod netemeinic a fost obligată la plata sumei de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente, solicitând admiterea contestației și anularea deciziei contestate.

II. Urmare a controlului efectuat la SC .X. SRL in urma caruia s-a emis Raportul de inspectie fiscala nr..X./19.12.2008 s-au constatat urmatoarele:

Perioada verificata: iunie 2006- octombrie 2008

Din analiza autorizațiilor de utilizator final, a facturilor de achiziții și a documentelor administrative de însoțire a rezultat că achizițiile efectuate au constat în uleiuri minerale clasificate la pozițiile tarifare 2710.11.21 și 2710.11.25.

Din materiile prime achiziționate societatea a fabricat produse finite, respectiv Diluant D 502, Diluant WTH, Diluant D 511, Diluant SA 08, Diluant D 506.

S-a constatat că materiile prime achiziționate au fost combinate în diverse proporții în bazinele închiriate de la SC. .X. S.R.L. .X. fără a fi supuse unor transformări chimice ireversibile.

Totodată, s-a constatat că în perioada supusă verificării contestatoarea nu a fost autorizată ca antrepozit fiscal pentru producția de uleiuri minerale.

În vederea stabilirii încadrării tarifare s-au prelevat probe din produsele respective în vederea analizării de către Laboratorul Vamal Central iar urmare analizelor efectuate, s-au comunicat următoarele concluzii, prin Certificatul de analiză nr.X/10.09.2008 transmis prin adresa nr.X/SLV/10.09.2008 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal : „Produsul cu denumirea DILUANT D 502 conține în proporție de peste 97 % o benzină specială, toluen, 1,28% acetat de izobutil, 0,07254% și butanol 0,953% reprezentând un amestec de hidrocarburi și compuși oxigenați de până la 2%.Clasificare tarifară propusă : ținând cont de

aceste procente, produsul este un preparat în sensul textului poziției 2710 care conține peste 97% produse petroliere. Produsul reprezintă un ulei ușor care se clasifică la subpoziția 2710.11.”

S-a constatat că S.C..X. SRL a fabricat, în afara antrepozitului fiscal, produse energetice pentru care normele legale prevăd obligația autorizării în acest sens și plata accizelor la bugetul de stat.

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a produs uleiuri minerale și le-a comercializat rezultând că, în fapt, contestatoarea a funcționat ca antrepozit fiscal pentru producția și comercializarea uleiurilor minerale în înțelesul Titlului VII Accize, din Codul Fiscal, fără îndeplinirea condițiilor legale de autorizare.

Totodată, având în vedere precizările cuprinse în adresele ANV .X. – Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal nr.X/SLV/10.09.2008 și nr.X/TFN/27.11.2008 s-a constatat că produsele finite denumite Diluant D 502, Diluant WTH, Diluant D511, Diluant 506 și Diluant SA 08 reprezintă tot uleiuri minerale încadrate la poziția 2710.

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

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentand:

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

În fapt, prin Decizia nr.140/29.04.2009 privind soluționarea contestațiilor formulate de S.C. .X. SRL emise de Direcția generală de soluționare a

contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de S.C..X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.12.2008 până la soluționarea definitivă a laturii penale, în conformitate cu art.214 alin.(1), lit. a și alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare.

Având în vedere sentința penală definitivă nr..X./30.09.2011, pronunțată de Judecătoria .X. în Dosar nr..X./2011, prin care se menține soluția din Ordonanța Parchetului de pe lângă judecătoria .X. nr..X./P/2008, de scoatere de sub urmărire penală a administrarilor S.C..X. S.R.L., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a reluat procedura de soluționare, în conformitate cu prevederile art.214(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare.

În considerentele sentinței penale definitive, sus amintite, prin care se menține soluția de scoatere de sub urmărire penală a administratorilor S.C..X. S.R.L. se precizează că, potrivit expertizei tehnice judiciare în specialitatea chimie efectuată de inginer X, diluanții concepuți, fabricați și puși în vânzare de S.C. .X. SRL .X. au caracteristicile fizico-chimice scopului pentru care au fost concepuți, acela de solvent și diluant organic compozit și nu intră sub incidența regimului de antrepozitare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că produsele Diluant D 502, Diluant WTH, Diluant D 511, Diluant SA 08, Diluant D 506 nu pot fi clasificate ca solvenți organici și că reprezintă uleiuri minerale și că SC .X. SRL a fabricat în afara antrepozitului fiscal produse energetice pentru care normele legale prevad obligația autorizării și plata accizelor.

Prin adresa D.R.A.O.V. .X. nr..X./04.11.2008 s-a solicitat A.N.V. .X. - Direcția de tehnici de vămuire și tarif vamal ca, pe baza documentației tehnice puse la dispoziție de S.C. .X. SRL pentru produsele finite DILUANT D 502, DILUANT WTH, DILUANT D 511, DILUANT D 506 și DILUANT SA 08 să se stabilească încadrarea tarifară a acestor produse din punct de vedere al accizelor.

Prin adresa de răspuns nr.X/TFN/27.11.2008, A.N.V. .X. - Direcția de tehnici de vămuire și tarif vamal comunică faptul că produsele finite fabricate de S.C. .X. SRL se clasifică la poziția tarifară 2710.11.90 .

Totodată, s-a constatat că urmare a analizelor efectuate după prelevarea de probe, prin adresa nr.X/SLV/10.09.2008, Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția tehnici de vămuire și tarif vamal comunică Certificatul de

analiză nr.X/10.09.2008, unde se precizează că produsul cu denumirea Diluant D 502 reprezintă un ulei ușor care se clasifică la subpoziția 2710.11.

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

“ ART. 175

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

- a) produsele cu codul NC 2706 00 00;
- b) produsele cu codurile: NC 2707 10; 2707 20; 2707 30; 2707 50; 2707 91 00; 2707 99 11; 2707 99 19;
- c) produsele cu codul NC 2709 00;
- d) produsele cu codul NC 2710;
- e) produsele cu codul NC 2711, inclusiv metanul și propanul, pure din punct de vedere 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 natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;
- g) petrol lampant cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;
- h) benzen, toluen, xileni și alte amestecuri de hidrocarburi aromatice cu codurile: NC 2707 10; 2707 20; 2707 30 și 2707 50.

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

(4) Pe lângă produsele accizabile prevăzute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al carburanților este impozitat drept carburant. Nivelul accizei va fi cel prevăzut pentru benzină cu plumb”.

Pentru perioada 01.01.2007 – 31 octombrie 2008 dispozițiile art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate, în sensul că:

ART. 175

Produse energetice

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

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;

c) produsele cu codurile NC 2901 și 2902;

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

e) produsele cu codul NC 3403;

f) produsele cu codul NC 3811;

g) produsele cu codul NC 3817;

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

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

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele cu codurile NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 și 2707 50;

c) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69. Pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, 2710 11 25 și 2710 19 29, prevederile secțiunii a 5-a se vor aplica numai circulației comerciale în vrac;

(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 și 2710 11 59;

- b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;
- c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;
- d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;
- e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;
- f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;
- g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;
- h) cărbune și cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.

(4) Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.

(5) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al combustibilului pentru motor este accizat la nivelul combustibilului pentru motor echivalent.

(6) Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice alt produs, cu excepția turbei, destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat pentru încălzire, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent, coroborat cu prevederile art.168 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care prevede :

“Producerea și deținerea în regim suspensiv

(1) Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal.

(2) Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru berea, vinurile și băuturile fermentate, altele decât bere și vinuri, produse în gospodăriile individuale pentru consumul propriu.

(4) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru țuica și rachiurile de fructe destinate consumului propriu al gospodăriilor individuale, în condițiile stabilite prin norme.

(5) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru electricitate și gazul natural.”

Din actele existente la dosarul cauzei, s-a constatat că în perioada 01.06.2006 - 31.05.2008 S.C. .X. SRL a achiziționat, produs și comercializat uleiuri minerale denumite începând cu data de 01.01.2007, produse energetice, cu punct de inflamabilitate sub 85 grade C, încadrate la codurile tarifare

prevăzute la art.175 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

“CAP. 6

Măsuri speciale privind producția, importul și circulația uleiurilor minerale

ART. 239

Restricții

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

ART. 240

Condiții de comercializare

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

Având în vedere dispozițiile legale menționate mai sus și actele existente la dosarul cauzei, se reține că uleiurile minerale neaccizabile, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C trebuie să fie produse în antrepozite fiscale de

producție autorizate, fiind necesară supravegherea deplasării produsului în conformitate cu prevederile Secțiunii a 5-a a Titlului VII –al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

Urmare a nerespectării acestor dispoziții legale, în perioada iunie 2006 – octombrie 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** lei.

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 a produs uleiuri minerale și le-a comercializat, rezultând că, în fapt, societatea a funcționat ca antrepozit fiscal pentru producția și comercializarea uleiurilor minerale în înțelesul Titlului VII Accize, din Codul fiscal, fără îndeplinirea condițiilor legale de autorizare.

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

“Deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv

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

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

a) deplasarea are loc între:

1. două antrepozite fiscale;

2. un antrepozit fiscal și un operator înregistrat;

3. un antrepozit fiscal și un operator neînregistrat;

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

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

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

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

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

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

“ În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare sau la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire “.

Se reține că prin adresa nr..X./04.11.2008, D.R.A.O.V. .X. a solicitat A.N.V. .X. – Direcția de tehnici de vămuire și tarif vamal ca pe baza documentației tehnice puse la dispoziție de S.C..X. SRL pentru produsele finite DILUANT D 502, DILUANT WTH, DILUANT D 511, DILUANT D506, DILUANT SA 08, să se stabilească încadrarea tarifară a acestor produse din punct de vedere al accizelor.

Prin adresa nr.X/TFN/27.11.2008, A.N.V. .X. comunică faptul că produsele finite fabricate de S.C. .X. SRL se clasifică la poziția tarifară 2710.11.90, cu următoarea justificare : *“ aplicarea Regulii Generale de interpretare nr.1 și nr.6, textul poziție nr.2710, Nota nr.2 de la capitolul 27 și, după caz, nota de subpoziții nr.4 de la Capitolul 27 și Nota complementară nr.2 de la capitolul 27.Produsul finit obținut din amestec este un preparat pe baza de uleiuri petroliere (Nota 2 de la capitolul 27) care conține peste 70% uleiuri petroliere (textul poziției 2710). Comportarea la distilare prin metoda ASTM D 86 trebuie să se încadreze în limitele prevăzute de Nota de subpoziții nr.4 de la capitolul 27 pentru “uleiuri ușoare” datorită conținutului predominant de benzine speciale.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 și a Notei complementare nr.2 de la capitolul 27.”*

În ceea ce privește produsul DILUANT D 502, urmare analizelor efectuate după prelevarea de probe, prin adresa nr.X/SLV/10.09.2008,

Autoritatea Națională a Vămirilor –Direcția tehnici de Vămuire și Tarif Vamal comunică certificatul de analiză nr.X/10.09.2008, cu următoarele concluzii :

“ produsul cu denumirea DILUANT D 502 conține în proporție de peste 97% o benzină specială, toluene, 1,28%, acetate de izobutil 0,07254% și butanol 0,953% reprezentând un amestec de hidrocarburi și compuși oxigenați de până la 2%.

Clasificare tarifară propusă : ținând cont de aceste procente, produsul este un preparat în sensul textului poziției 2710 care conține peste 97% produse petroliere.

Produsul reprezintă un ulei ușor care se clasifică la subpoziția 2710.11.”

În ceea ce privește clasificarea tarifară propusă de expertul inginer Popescu Aurora, aceasta nu poate fi reținută, având în vedere cele conținute de adresa nr.X/S.L.V./04.11.2010, aflată la dosarul cauzei, Direcția Autorizări din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor comunicând următoarele :

“Pentru stabilirea clasificării tarifare a mărfurilor, laboratoarele vamale ale statelor membre ale Uniunii Europene efectuează determinările prevăzute în Tariful Vamal integrat, Notele explicative la sistemul armonizat și Notele explicative de Nomenclatură combinată. De asemenea, în conformitate cu prevederile cu prevederile Ordinului Vicepreședintelui A.N.A.F. nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările ulterioare,

“ în cazul în care declarantul nu este de accord cu rezultatele analizei probei 1 și cu concluziile formulate în certificatul de analiză emis pentru această probă, acesta are dreptul de a solicita motivat efectuarea analizei probei 2” și poate asista la efectuarea analizei probei. S.C. .X. SRL nu a contestat rezultatele înscrise în certificatul de analiză nr.X/10.09.2008 și nu a solicitat analiza probei 2.

Pentru îmbunătățirea calității, benzinele sunt aditivate cu compuși organici de sinteză.În conformitate cu standardul SR EN 228:2004 din clasa alcoolilor saturați C4 (BUTANOLI) se pot adăuga cantități de până la 10%.”

În ceea ce privește certificatul de analiză 535 emis de Laboratorul Vamal Central, menționăm că prin certificatul de analiză nr.X/10.09.2008 emis de Laboratorul vamal central, acreditat de Asociația de Acreditare din România RENAR, a fost corectat nr. sigiliului probei înscrisă eronat în certificatul nr. X/07.07.2008 iar prin certificatul de analiză nr.X/10.09.2008 a fost evidențiată prin cromatografie de gaze, compoziția detaliată în compuși oxigenați a produsului, inclusiv compoziția în acetate de izobutil (provine din materia primă

denumită TBA folosită la fabricarea produsului analizat) care nu a fost identificată de celelalte laboratoare care au analizat produsul.”

De asemenea, în speță își găsesc aplicabilitatea prevederile art.17 alin.(2) din Ordinul Vicepreședintelui A.N.AF nr.356/11.02.2008. stipulează că: *“În luarea deciziilor prevăzute la alin.1 rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare, precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii”*.

Se reține că în sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia nr.77/14 ianuarie 2010, în ale cărei considerente se precizează *expressis verbis* faptul că “ Pentru a admite acțiunea, instanța de fond și-a însușit pe deplin concluziile expertizei tehnice efectuate în cauză [...] ceea ce reprezintă o depășire a domeniului său de specialitate, clasificarea produselor accizabile fiind în competența organului fiscal, potrivit legii”, instanța apreciind actele administrative-fiscale atacate ca fiind legale și temeinice în speța sus-amintită.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că Laboratorul Vamal Central 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.

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

Se reține că soluția pronunțată de Judecătoria .X. prin Sentința penală nr.X la data de 30.09.2011, Dosar nr..X./2011, prin care se menține Ordonanța Parchetului de pe lângă judecătoria .X. nr..X./P/2008 din 02.11.2010 de neîncepere a urmăririi penale față de administratorii contestatoarei, se bazează exclusiv pe raportul de expertiză tehnică judiciară întocmit de inginer X din X, str. X, nr.X, specialist în specialitatea chimie, deși, astfel cum am precizat anterior, Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia nr.77/14 ianuarie 2010, precizează *expressis verbis* în considerente faptul că “ Pentru a admite acțiunea, instanța de fond și-a însușit pe deplin concluziile expertizei tehnice

efectuate în cauză [...] ceea ce reprezintă o depășire a domeniului său de specialitate, clasificarea produselor accizabile fiind în competența organului fiscal, potrivit legii”, instanța apreciind actele administrative-fiscale atacate ca fiind legale și temeinice în speța sus-amintită.

Totodată, se reține că societatea contestatoare avea posibilitatea să conteste rezultatele înscrise în certificatul de analiză nr.X/10.09.2008, care atestă caracterul accizabil al produselor realizate și comercializate de societatea contestatoare, prin depunerea unei cereri motivate de a se efectua analiza celei de a doua probe prelevate, astfel cum se prevede la art.19 din Ordinul Vicepreședintelui A.N.AF nr.356/11.02.2008, care stipulează :

“(1) În cazul în care declarantul nu este de acord cu rezultatele analizei probei 1 din certificatul de analiză emis pentru această probă, acesta are dreptul de a solicita motivat efectuarea analizei probei 2.

(2) Solicitarea se face prin depunerea unei cereri scrise la biroul vamal în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză pentru proba 1.

(3) Cererile depuse în condițiile prevăzute la alin. (2) se transmit imediat de către biroul vamal la Autoritatea Națională a Vămirilor, Laboratorul vamal central.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea contestatoare nu a uzat de calea oferită de lege pentru a contesta rezultatele analizelor de la Laboratorul Vamal Central.

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 a uleiurilor minerale stipulate de art.239 și art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală nu sunt de acord cu concluziile din Raportul de expertiză tehnică judiciară, întocmit de ing. X în dosarul nr. A/X/2009, actual 64/P/2009, pentru **S.C. ".X." SRL**, menținându-se constatările și concluziile înscrise în actele de control încheiate la finalizarea inspecției fiscale efectuată la contestatoare.

Se reține că începând cu data de 01.01.2007, așa cum s-a arătat mai sus, legiuitorul a modificat cuprinsul art.175 din Codul fiscal în sensul că a introdus o nouă clasificare a produselor energetice, iar prin introducerea alin.2 a stabilit că intră sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a (regimul de

antrepozitare) și a 5-a (deplasarea și primirea produselor accizabile în regim suspensiv) ale cap.I din titlul VII – Accize și alte taxe speciale, doar o serie de produse energetice, din care cele de la lit.a, g și h numai în situația în care sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, iar pentru cele de la lit.b, c, d, e, f, în funcție de codul NC”.

Prin introducerea alin.2 al art.175 din Codul fiscal, legiuitorul a dorit restrângerea aplicabilității regulii generale de la art.175⁴ alin.1 pct.2 lit.a din Codul fiscal potrivit căruia prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.

Din actele existente la dosar rezultă că produsele fabricate și comercializate în perioada martie 2007 – octombrie 2008 de către **S.C. .X. SRL** intră din punct de vedere al codului NC (atribuit pe baza naturii și a parametrilor fizico-chimici a produselor finite în cauză), în funcție de destinațiile date produsului, sub incidența prevederilor art.175 alin.2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: *“intră sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a și a 5-a ale cap.I din prezentul titlu doar următoarele produse energetice...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 11 29, prevederile secțiunii a 5-a se vor aplica numai circulației comerciale în vrac.”*

Precizăm că secțiunile a 4-a și a 5-a ale cap.I din Titlul VII se referă la regimul de antrepozitare și respectiv la deplasarea și primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv.

Față de cele sus menționate, din actele existente la dosar reiese că **S.C ".X." SRL** a produs în afara antrepozitului fiscal, produse energetice accizate, pentru care normele legale prevăd obligația autorizării în acest sens și plata accizelor la bugetul de stat.

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

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 de întârziere în sumă de .X. lei, se reține că acestea reprezintă accesorii în raport cu debitul, iar conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, accesoriile 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 accesorii aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

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

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța 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 neîntemeiate a contestației formulate de **S.C. .X. SRL** din .X., județul .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.12.2008 emisa de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale .X. care are ca obiect suma totală de **.X. lei reprezentând:**

- **.X. lei accize**
- **.X. lei majorari de întârziere aferente.**

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