



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare 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. 244 / 2012

privind soluționarea contestației formulate de

S.C .X. IMPORT EXPORT SRL

din comuna .X., sat .X., județul .X.,

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală sub nr.908732/14.11.2008 și reînregistrată
sub nr.906267/13.02.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr..X./08.02.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/13.02.2012 asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., având în vedere Sentința penală nr..X./11.11.2011 pronunțată de Judecătoria .X. în dosarul nr..X./2011.

Prin Decizia nr..X./09.12.2008 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației formulate de **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.10.2008 încheiat de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prin Ordonanța din 15.11.2010 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în dosarul nr..X./P/2009 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului .X. .X., administrator la **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** cu sediul în comuna .X., sat .X., nr.11, județul .X., pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.296¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât faptei îi lipsește unul din elementele constitutive ale infracțiunii, sub aspect obiectiv.

Prin Sentința penală nr..X./11.11.2011, definitivă, pronunțată în dosarul nr..X./2011, Judecătoria .X. a menținut soluția din ordonanța Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. nr..X./P/2009 din 15.11.2010, ca fiind legală și temeinică.

Având în vedere Sentința penală nr..X./11.11.2011, pronunțată de Judecătoria .X. în dosarul nr..X./2011, definitivă, Direcția generală de soluționare a contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL**.

I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

S.C .X. IMPORT EXPORT SRL arată că deține autorizațiile de utilizator final nr.RO 28 .X./28.11.2007 și nr.RO 28 .X./28.01.2008 emise de Direcția generală a finanțelor publice .X..

Contestatoarea susține că a respectat normele metodologice de aplicare ale art.240 din Legea nr.571/2003, în sensul că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** nu a schimbat destinația uleiurilor minerale neaccizabile, producând și vânzând "Diluanți", așa cum rezultă din facturile fiscale de livrare și în consecință nu datorează accize bugetului de stat.

Prin urmare, contestatoarea invocă art.8.8 din contractele de vânzare-cumpărare încheiate cu beneficiari, unde se preciza în mod expres: "Cumpărătorul nu are voie să utilizeze, sau să revândă produsele contractate, drept combustibil sau

carburant. Pentru orice nerespectare a acestei clauze cumpărătorul va suporta în exclusivitate toate obligațiile față de bugetul de stat și toate consecințele penalizatoare de orice fel și orice natură".

Totodată, contestatoarea motivează că potrivit clauzei prevăzută la pct.3.2 din contract, vânzătorul era absolvit de orice răspundere asupra calității mărfurilor livrate.

Referitor la încadrarea tarifară, contestatoarea susține că aceasta nu are nicio legătură cu destinația produselor livrate, produsele achiziționate de S.C .X. IMPORT EXPORT SRL sunt scutite de la plata accizelor, invocând în acest sens adresele nr..X./13.10.2008 și nr..X./16.10.2008 emise de Autoritatea Națională a Vămirilor și art.175 ^ 4 alin.1, pct.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Tot în acest sens, contestatoarea afirmă că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** nu avea obligația să obțină codul de încadrare tarifară, deoarece își desfășoara activitatea ca utilizator final și nu ca antrepozit fiscal.

Contestatoarea invederează faptul că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** nu este organ de control să verifice dacă societățile beneficiare funcționează la sediul social declarat, dacă au evidența contabilă și dacă își plătesc obligațiile la bugetul de stat. Pentru aceste aspecte este abilitată Agenția Națională de Administrare Fiscală, care poate aplica prevederile actelor normative privind combaterea evaziunii fiscale.

Contestatoarea arată că a încheiat contractul de vânzare-cumparare nr..X./01.03.2008 cu S.C .X.SRL .X., contractul de vânzare-cumparare nr..X./21.08.2008 cu S.C .X. SRL .X., contractul de vânzare-cumparare nr..X./12.05.2008 cu S.C .X. SRL .X. și contractul de vânzare-cumparare nr..X./01.03.2008 cu S.C .X. SRL .X..

Față de cele arătate, **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.10.2008, deblocarea conturilor și ridicarea sechestrului de măsuri asiguratorii.

Prin adresa nr.X/24.11.2008 în completare la contestație, **S.C .X. IMPORT EXPORT" SRL** solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008, susținând că potrivit art.9 alin.1 din Regulamentul 2658/87

privind nomenclatura tarifară, solvenți organici și diluanți pentru vopsele, "Diluant Lexol Tip 1" și "Diluant Lexol Tip 2", se încadrează la poziția tarifară 38.14 și nu pot fi încadrate la poziția tarifară 27.10, specifică uleiurilor din petrol.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.10.2008 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./23.10.2008 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au avut ca obiectiv modul de determinare, înregistrare în evidența contabilă, declarare și virare a accizelor aferente produselor finite fabricate și comercializate sub denumirea de "Diluant Tip 1 Lexol" și "Diluant Tip 2 Lexol" .

La verificarea efectuată pentru perioada martie 2007 - 15 octombrie 2008, organele de inspecție fiscală au avut în vedere adresele Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal nr..X./SLV/30.09.2008, nr..X./TFN/09.10.2008 și nr..X./TFN/15.10.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** deține următoarele autorizații de utilizator final emise de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Serviciul de Autorizări și Supraveghetori Fiscali:

-

Autorizația nr.RO 28 .X./28.11.2007 privind achiziționarea de produse energetice de la S.C .X. SA .X., respectiv: 3.000 tone dilustar, 2.000 tone component D.A.;

Autorizația nr.RO 28 .X./28.01.2008 privind achiziționarea de produse energetice de la S.C .X. SA .X., punct de lucru Rafinăria .X., respectiv: 2.000 tone white spirit, 200 tone .X. SE 65/80, 200 tone .X. SE 30/60;

- Declarația pe propria răspundere, înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr.RO .X./19.06.2008 privind achiziționarea de la S.C .X. SA .X., a cantității totale de 2.000 tone pe an din produsul "Ulei Te 6" -cod NC 2710.19.99.

Produsele energetice au fost achiziționate în regim de scutire de la plata accizelor în conformitate cu prevederile art.175 ^4 alin.(1) pct.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

S.C .X. IMPORT EXPORT SRL a mai achiziționat ulei SN 150, ulei OB 300, ulei brut de floarea soarelui de la diverși furnizori, S.C .X. ROM SRL .X., S.C .X. SRL .X., fără să fie respectate prevederile pct.51.3 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în sensul că societatea nu a depus la autoritatea fiscală declarație pe proprie răspundere privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective.

S-a constatat că potrivit Nomenclurii Combinată din Tariful Vamal al României, uleiurile minerale achiziționate de **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** se încadrează la pozițiile tarifare, după cum urmează: 2710.11.21 (white spirit), 2710.11.25 (.X. SE 30/60, .X. SE 65/80 și Component DA) și 2710.19.29 (Dilustar).

În baza specificațiilor tehnice, din materiile prime achiziționate **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** a fabricat următoarele produse finite:

- Diluant Tip 1 Lexol, obținut conform specificației tehnice datată martie 2008, prin amestecul de white spirit, în proporție de 99%, cu 1% ulei mineral de baza tip SN 150;

- Diluant Tip 2 Lexol, obținut conform specificației tehnice datată martie 2008, prin amestecul de white spirit, în proporție de 50%, cu 50% ulei mineral de bază tip SN 150.

Din verificările efectuate, s-a constatat că societatea a obținut produsele respective prin simplul amestec de white spirit sau Dilustar cu diverse alte uleiuri minerale (ulei TE 6 A, cod NC 2710.19.99, ulei OB 300, cod NC 2710.19.75, ulei tip SN 150, cod NC 2710.19.75), fără a fi respectată componența materiilor prime încorporate în amestec, în contradicție cu specificația tehnică datată martie 2008.

Potrivit pct.1.2 din specificația tehnică datată martie 2008, produsele Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol pot fi definite din punct de vedere chimic ca "**fiind un amestec de hidrocarburi**", fără a fi supuse unor transformări chimice ireversibile.

Pentru obținerea produselor finite, **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** a folosit utilitățile, instalațiile și utilajele S.C .X. SRL .X., județul .X., în baza contractului de închiriere nr.X/10.07.2007 și a actului adițional nr.X/20.07.2007.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea realității tranzacțiilor comerciale și a destinației finale a produselor finite fabricate și vândute de **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** către diverși clienți.

Prin adresele nr..X./16.09.2008, nr..X./16.09.2008, nr..X./16.09.2008, s-a solicitat Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., .X., .X., efectuarea unor verificări încrucișate privind produsele livrate de S.C .X. IMPORT EXPORT SRL, și având ca destinatar S.C .X.SRL, S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X., S.C .X. TRADING SRL .X., S.C .X. SRL .X..

Prin adresa nr.26267/07.10.2008, înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./13.10.2008, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a comunicat faptul că S.C .X.SRL nu funcționează efectiv la sediul social declarat, asociatul unic neputând fi identificat nici la sediul societății și nici la adresa de domiciliu din .X..

Prin adresa nr..X./X./16.10.2008, înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./16.10.2008, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a comunicat faptul că S.C .X. SRL .X. nu a putut fi indentificată la sediul social declarat, efectuându-se demersurile legale pentru a fi declarată inactiv fiscal, S.C .X. SRL .X. nu are calitate de utilizator final conform prevederilor Titlului VII Accize din Legea nr.571/2003 și nu deține spații de depozitare pentru produse petroliere în proprietate sau închiriate, iar în cazul S.C .X. TRADING SRL .X. s-a constatat că nici aceasta nu are calitatea de utilizator final.

Prin adresa nr..X./16.10.2008, înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./16.10.2008, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a comunicat faptul că S.C .X. SRL .X. nu a putut fi indentificată la sediul social declarat, efectuându-se demersurile legale către Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. pentru a se efectua investigații specifice.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat că nu s-a putut dovedi realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale pentru majoritatea cazurilor și nu se poate proba că diluații livrați de **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** au primit destinația indicată în specificațiile tehnice, emise de producător.

În vederea stabilirii încadrării tarifare a produsului Diluant tip 1 Lexol, în data de 20.06.2008 au fost prelevate probe, fiind încheiat procesul verbal de prelevare nr.X/B/20.07.2008, care au fost înaintate prin cererea de analiză nr.ROCR0.X./20.06.2008 către Autoritatea Națională a Vămirilor -Laboratorul Vamal Central.

Urmare analizelor efectuate, prin adresa nr..X./SLV/30.09.2008, Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal a comunicat Certificatul de analiza nr..X./30.09.2008, de unde rezultă că "Proba reprezintă ulei mediu conform Notei de Capitol nr.2 și Notei complementare nr.2 c) de la capitolul 27", clasificarea tarifară propusă fiind: 2710.19.11; 2710.19.15, 2710.19.25; 2710.19.29, în funcție de destinațiile date produsului.

S-a constatat că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** a produs uleiuri minerale și le-a comercializat în aceeași stare în care au fost fabricate, fara a suferi alte tratamente specifice sau chimice, încadrarea tarifară a produsului fiind 2710.19.29. Punctul de inflamabilitate pentru Diluant tip 1 Lexol, precizat în Certificatul de analiza nr..X./30.09.2008 fiind de 41 grade C.

Prin urmare, s-a constatat că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** a funcționat ca antrepozit fiscal pentru producția și comercializarea uleiurilor minerale, pentru care dispozițiile art.168 și art.178 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevăd obligația autorizării și plata accizelor la bugetul de stat.

S.C .X. IMPORT EXPORT SRL nu a dovedit că a solicitat de la clienți autorizații de utilizator final pentru produsele livrate, conform dispozițiilor art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** datorează pentru cantitățile de ulei mineral produse sub denumirea de Diluant tip 1 Lexol, accize la nivelul

prevăzut la art.176 și anexa nr.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv accize la nivelul benzinei cu plumb.

Referitor la produsul finit obținut și comercializat de societate sub denumirea de Diluant tip 2 Lexol, urmarea verificărilor efectuate și având în vedere precizările cuprinse în adresa nr..X./TFN/15.10.2008 a Autorității Naționale a Vămilelor, s-a constatat că acesta reprezintă tot ulei mineral încadrat la poziția X și nu alte produse în sensul pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Totodată, s-a constatat că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** a încălcat prevederile pct.7 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art.240 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că: "utilizatorii finali care achiziționează uleiuri minerale neaccizabile în baza autorizațiilor de utilizator final și care ulterior schimbă destinația inițială a produselor devin plătitori de accize calculate la nivelul accizelor aferente benzinei cu plumb", coroborat cu art.176, anexa nr.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, s-a constatat că **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă, nu a declarat și nu a virat către bugetul general consolidat accize și accesorii aferente uleiurilor minerale produse și comercializate, Diluant tip 1 Lexol, Diluant tip 2 Lexol, în valoare totală de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr.X/ 23.10.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.10.2008, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei accize în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei având în vedere dispozițiile legale susmenționate.

Prin adresa nr..X./23.10.2008, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Procesul verbal nr..X./23.10.2008, Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.10.2008 împreună cu anexele acestuia și Decizia de impunere nr..X./23.10.2008, în conformitate cu prevederile art.108 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în

vederea cercetării și stabilirii de către organele de cercetare penală, dacă faptele constatate ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni.

III. Prin Ordonanța din 15.11.2010 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în dosarul nr..X./P/2009 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului .X. .X., administrator la **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL** cu sediul în comuna .X., sat .X., nr.11, județul .X., pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.296¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât faptei îi lipsește unul din elementele constitutive ale infracțiunii, sub aspect obiectiv.

Prin Ordonanța nr..X./P/2009 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. s-a reținut că *“întrucât din raportul de expertiză tehnică judiciară în specialitatea chimie reiese că produsele finite cu denumirea comercială “Diluant Tip 1 Lexol” și “Diluant Tip 2 Lexol”, fabricate de **S.C .X. IMPORT EXPORT SRL**, în funcție de caracteristicile fizico-chimice, de componenții utilizați și de domeniul de utilizare, nu se încadrează ca fiind produse energetice accizabile, motiv pentru care se constată că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.296¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal”*.

Prin Sentința penală nr..X./11.11.2011, definitivă, pronunțată în dosarul nr..X./2011, Judecătoria .X. a menținut soluția din ordonanța Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. nr..X./P/2009 din 15.11.2010, ca fiind legală și temeinică.

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

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru produsele obținute sub denumirea de “Diluant Tip 1 Lexol” și “Diluant Tip 2 Lexol”, societatea datorează accize la nivelul stabilit pentru benzina cu plumb în condițiile în care aceasta nu a putut să facă dovada că produsele energetice au fost comercializate către utilizatori finali care folosesc aceste produse în scop industrial.

În fapt, din actele existente la dosar se reține că în perioada 01.03.2007 - 15.10.2008, **S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL** s-a aprovizionat în baza autorizațiilor de utilizator final nr.RO 28 .X./28.11.2007, nr.RO 28 .X./28.01.2008 cu produse energetice în regim de scutire de la plata accizelor în conformitate cu prevederile art.175 ^4 alin.(1) pct.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, necesare la fabricarea unor produse finite: Diluant tip 1 Lexol si Diluant tip 2 Lexol.

La verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că produsele Diluant Tip 1 Lexol si Diluant Tip 2 Lexol reprezintă în fapt tot uleiuri minerale, încadrate la poziția tarifară 2710, potrivit probelor prelevate și supuse analizelor în Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Vamale a Vămilelor și nu alte produse în sensul pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Produsele energetice au fost obținute prin simplul amestec de white spirit sau Dilustar cu diverse alte uleiuri minerale (ulei TE 6 A, cod NC 2710.19.99, ulei OB 300, cod NC 2710.19.75, ulei tip SN 150, cod NC 2710.19.75), fără a fi respectată componența materiilor prime încorporate în amestec, în contradicție cu specificația tehnică datată martie 2008.

Referitor la verificarea realității tranzacțiilor comerciale și a destinației finale a produselor finite fabricate și vândute de **S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL** către diverși clienți, s-a constatat că S.C .X.SRL, S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. nu au putut fi indentificate la sediul social declarat, S.C .X. SRL .X., S.C .X. TRADING SRL .X. nu au calitate de utilizator final conform prevederilor Titlului VII Accize din Legea nr.571/2003.

S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL nu a putut dovedi că a solicitat de la clienți, autorizații de utilizator final pentru produsele livrate, așa cum prevăd dispozițiile art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu a putut proba că diluanții livrați de societatea au primit destinația indicată în specificațiile tehnice, emise de producător.

De asemenea, din actele existente la dosar reiese că **S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL** a produs și comercializat uleiuri minerale sub denumirea de Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol, cu punct de inflamabilitate sub 85 grade, în afara antrepozitului fiscal, nefiind autorizată în calitate de antrepozit fiscal pentru producția de produse energetice.

Prin Decizia de impunere nr..X./23.10.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.10.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.03.2007 -15 10.2008 în sarcina contestatoarei accize în sumă totală de .X. lei în temeiul prevederilor art.176, art.240 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, *dispozițiile art. 175 alin.(1), alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:*

“ Produse energetice

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

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

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

c) produsele cu codurile NC 2901 și 2902;

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

e) produsele cu codul NC 3403;

f) produsele cu codul NC 3811;

g) produsele cu codul NC 3817;

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

[...]

(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”.

De asemenea, *dispozițiile art.175⁴ din* Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, *cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007,* stipulează că:

“ ART. 175⁴

Excepții

(1) *Prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru: [...]*

a) produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire; [...]

Pentru perioada ianuarie – octombrie 2008, dispozițiile art.175⁴ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate în sensul că:

“ART. 175⁴

Excepții

(1) *Sunt exceptate de la plata accizelor:*

a) produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire”, [...]

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

ART. 240

Condiții de comercializare

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

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus precum și actele existente la dosar se reține că uleiurile minerale neaccizabile, care au punctul de inflamabilitate sub 85 grade C trebuie să fie comercializate direct către utilizatorii finali care utilizează aceste produse în scop industrial, iar producerea lor să fie realizată în antrepozite fiscale de producție autorizate, fiind necesară supravegherea deplasării produsului în conformitate cu prevederile Secțiunii a 5-a a Titlului VII –al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În noțiunea scop industrial menționată la art.240 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se include activitatea privind utilizarea uleiurilor minerale ca materie primă pentru obținerea altor produse, care se regăsesc în produsul final rezultat din procesul de producție, precum și acele activități cu caracter industrial care se regăsesc încadrate în Clasificarea activităților din economia națională – CAEN aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.656/1997, cu modificările și completările ulterioare, conform pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Din actele existente la dosar rezultă că produsele “**Diluant Tip 1 Lexol**” și “**Diluant Tip 2 Lexol**” reprezintă în fapt uleiuri minerale, încadrate la poziția tarifară 2710 și nu alte produse în sensul pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Având în vedere că legislația în domeniul accizelor, respectiv art.168 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că “este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal”, iar potrivit art.178 alin.(1) din același act normativ: *“producția și/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost plătită, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal”*, din actele existente la dosarul cauzei, s-a constatat că **S.C “.X. IMPORT EXPORT” 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.

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

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

“Deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv

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

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

a) deplasarea are loc între:

1. două antrepozite fiscale;

2. un antrepozit fiscal și un operator înregistrat;

3. un antrepozit fiscal și un operator neînregistrat;

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

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

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

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

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

De asemenea, în conformitate cu art.192 alin.(1), alin.(2) și pct.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Urmare a nerespectării acestor dispoziții legale, în perioada 01.03.2007 15.10..2008 societatea nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă, nu a declarat și nu a virat către bugetul general consolidat accize în valoare totală de .X. lei aferente uleiurilor minerale produse și comercializate sub denumirea de “**Diluant Tip 1 Lexol**” și “**Diluant Tip 2 Lexol**”.

Referitor la Raportul de expertiză tehnică judiciară, în specialitatea chimie, întocmit de ing. .X. .X. din cadrul Biroului Local de Expertize judiciare .X., solicitat de Inspectoratul de Poliție a județului .X. în vederea realizării cercetării penale în cazul administratorilor societății, cu privire la săvârșirea infracțiunii prevăzută și sancționată la art.296¹ lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. prin Ordonanța din data de 15.11.2010 în dosarul nr..X./P/2009, Direcția generală de soluționare a contestațiilor reține următoarele:

Obiectivele expertizei au constatat în:

- stabilirea încadrării tarifare a produselor fabricate de către **S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL**, cu denumirea comercială de Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol, în funcție de caracteristicile fizico-chimice, de materiile prime utilizate și de domeniul de utilizare al acestor produse;

- stabilirea faptului dacă caracteristicile fizico-chimice ale produselor Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol îndeplinesc condițiile tehnice de calitate pentru carburanți pentru motoare auto.

Concluziile formulate de către expertul ing. .X. .X. au fost că **S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL** a fabricat diluanți care au compoziția și caracteristicile fizico-chimice corespunzătoare scopului pentru care au fost fabricați și puși în vânzare, respectiv “solvenți și dizolvanți organici... concepute pentru îndepărtarea lacurilor și vopselelor, poziția tarifară a solvenților în cauză corespund codului 3814.00 – solvenți și diluanți organici compuși, nedenumiți și necuprinși în altă parte; preparate concepute pentru îndepărtarea lacurilor și vopselelor”.

Față de această situație, prin adresa nr..X./27.09.2010, fila 8 din dosarul cauzei, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a solicitat Autorității Naționale a Vămirilor .X., punct de vedere cu privire la constatările și concluziile cuprinse în raportul de expertiză menționat mai sus, față de cele ale organelor de control, înscrise în actele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțială, Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./23.10.2008 și Decizia de impunere nr..X./23.10.2008.

Prin adresa nr..X./TFN/07.10.2010, fila 6 din dosarul cauzei, Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor a transmis Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., punctul de vedere în legătură cu concluziile cuprinse în raportul de expertiză tehnică judiciară privind speța în cauză.

Astfel, în ceea ce privește “stabilirea încadrării tarifare a produselor finite cu denumirea comercială de Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol, fabricate de **S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL**, în funcție de caracteristicile fizico-chimice, de componenții folosiți și de domeniul de utilizare” – obiectivul nr.1 al raportului, autoritatea vamală precizează că “stabilirea clasificării tarifare în Nomenclatura combinată a mărfurilor este determinată pe baza caracteristicilor produselor și nu în funcție de destinația acestora.

Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun sunt implementate prin Regulamentul (CEE) nr.2658/87 al Consiliului, iar Anexa 1 la acesta se actualizează anual prin regulament al comisiei, publicat în Jurnalul oficial seria L. Nomenclatura combinată aplicabilă în anul 2008 a fost instituită prin Regulamentul (CEE) nr.1214/2007 unde în partea I –Dispoziții preliminare, Titlu I – Reguli generale, lit.A – Reguli generale pentru interpretarea nomenclurii combinate, se menționează: “clasificarea mărfurilor în nomenclatura combinată se efectuează în conformitate cu următoarele principii”, după care sunt redate cele 6 reguli generale de interpretarea acesteia. Conform Regulamentul (CEE) nr.1214/2007 , la poziția tarifară 2710 se clasifică: “uleiuri din petrol sau uleiuri din minerale bituminoase, altele decât uleiurile preparate nedenumite și necuprinse în altă parte, care conțin în greutate minimum 70% uleiuri din petrol sau din minerale bituminoase și pentru care aceste uleiuri constituie elementele de bază; deșeuri de ulei”.

În concluzie este evident că pentru clasificarea tarifară a produselor respective nu este determinantă destinația acestora sau domeniul de utilizare, ci doar caracteristicile fizico-chimice. Conform expertizei, în compoziția chimică a produselor denumite Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol intră produse care sunt clasificate la poziția 2710 (de exemplu white spirit clasificat la

subpoziția 2710.11.21, ulei TE 6A –cod NC 2710.19.99, ulei OB 300 –cod NC 2710.19.75) și întrucât aceste materii prime sunt clasificate la poziția 2710 îndeplinesc cerințele Notei 2 de la Capitolul 27 referitoare la compoziție (sunt uleiuri petroliere sau din materiale bituminoase constituite preponderent din hidrocarburi nearomatice), caracterul de ulei petrolier sau de preparat pe bază de ulei petrolier este caracteristic și prosusului finit (Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol).

Amestecarea acestor materii prime reprezintă doar o operație mecanică și nu chimică, care nu poate duce la modificarea caracteristicilor specifice produselor clasificate la poziția 2710.

Având în vedere RGI 1 și 6, produsele expertizate, denumite Diluant Tip 1 Lexol și Diluant Tip 2 Lexol se clasifică la poziția 2710, acestea reprezentând preparate care conțin peste 70% uleiuri din petrol”.

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

Se reține că în sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia nr.X/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.

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. .X. în dosarul nr.A/.X./2009 -.X./P/2009, pentru **S.C “.X. IMPORT EXPORT” SRL**, menținându-se constatările și concluziile înscrise în actele de control încheiate la finalizarea inspecției fiscale parțială efectuată la societate, cu precizarea că acest punct de vedere a fost

comunicat și către I.P.J. .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor , prin adresa nr..X./13.10.2010, fila 5 din dosarul cauzei.

De reținut în speță, 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. IMPORT EXPORT" 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. IMPORT EXPORT" 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 măsuri accesorii în raport cu debitul, iar conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din 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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C ".X. IMPORT EXPORT" SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.10.2008 întocmit de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

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

-

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

DIRECTOR GENERAL ,

X