



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 59 int 2036
Fax :+021 336 85 48
e-mail :Contestatii.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 327 / 2011

privind soluționarea contestațiilor depuse de SC .X. .X. SA, înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 908221/13.07.2010 și nr. 909657/29.12.2010

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., și de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresele nr. .X./2171/09.07.2010, respectiv nr. .X./15.12.2010 înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. X/13.07.2010, respectiv nr. 909657/29.12.2010 asupra contestațiilor depuse de SC .X. .X. SA, cu sediul în X, Drumul X, km X, Județul X, CUI X.

Societatea contestă suma totală de X lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă accesorii aferente, stabilită prin decizia de impunere nr. .X./25.06.2010 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./1992/25.06.2010, încheiate de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și prin Decizia privind obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.08.2010 întocmită de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili .

Societatea mai solicită suspendarea executării deciziei de impunere nr..X./25.06.2010 pentru sumele contestate.

În raport de data emiterii deciziei de impunere, 25.06.2010, respectiv data primirii Deciziei privind obligațiile de plată accesorii, 20.08.2010, contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.207

alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, contestația împotriva deciziei de impunere fiind înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în data de 05.07.2010, conform stampilei aplicată de serviciul Registratura pe originalul contestației, iar contestația împotriva Deciziei privind obligațiile de plată accesorii fiind depusă la poșta în data de 16.09.2010, conform stampilei oficiului poștal aplicată pe plicul de expedite, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) litera c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, societatea regăsindu-se în anexa 1 la poziția nr. X din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili și având în vedere prevederile pct. 9.6 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 *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de SC .X. .X. SA.

I. Prin contestația formulată și completarea la contestație, înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr. .X./28.07.2010, societatea arată că a produs și pus în vânzare cocs de petrol în scopul de a fi utilizat în cadrul proceselor mineralogice definite la pct. 5^{1.3} alin 7 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, respectiv pentru obținerea cocsului calcinat, utilizat în industria aluminiului și industria siderurgică, aspect ce reiese în mod evident din specificația tehnică a acestui produs și declarațiile pe propria răspundere emise de SC .X. SA, SC .X. SA și SC .X. SA, și de asemenea, din obiectul principal de activitate al societăților

comerciale utilizatoare catre care produsul este comercializat, asa cum este inscris acesta in certificatele de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului.

Societatea arata ca produsul cocs de petrol incadrat la codul NC 2713.11.00, asa cum rezulta si din adresa Autoritatii Nationale a Vamilor nr. .X./10.05.2007, este un produs energetic neaccizabil intrucat nu figureaza in lista produselor prevazute la alin 3 al art. 175 din Codul fiscal, astfel ca acesta este supus unei accize in functie de destinatie, respectiv dacă este destinat a fi utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

Societatea arata ca livrarile ce au facut obiectul controlului se incadreaza la art. 175⁴ alin. 1 pct. 2 litera e din Codul fiscal fiind livrari de produse energetice exceptate de la plata accizelor si doar lipsa autorizatiei de utilizator final atrage, conform alin 1 al pct. 5^{1.3} din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, inaplicarea regimului de exceptare de la plata accizelor.

Societatea precizeaza ca in cazul produselor energetice, altele decat cele prevazute la art. 175 alin 2 din Codul fiscal, asa cum este si cazul cocsului de petrol, cod 2713.11.00, dispozitiile punctului 5^{1.3} ale Hotararii Guvernului nr. 44/2004 nu prevad nicio sanctiune cu privire la neaplicarea regimului de exceptare de la plata accizelor in cazul in care cumparatorii acestor produse, care invoca un scop exceptat de la plata accizelor, nu se inregistreaza la autoritatea fiscala competenta.

Societatea invedereaza ca potrivit pct. 17 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, scopul in care aceste produse sunt comercializate sau schimbarea destinatiei initiale a unui produs poate atrage exigibilitatea accizei aferenta produsului respectiv, care anterior nu era exigibila, or prin actul de control organele vamale nu au contrazis destinatia comercializarii si utilizarii cocsului, care permite livrarea in regim de exceptare de la plata accizei.

Societatea arata ca nu este de acord cu invocarea de catre organele vamale a prevederilor pct. 5^{1.1} din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, intrucat acesta se refera la exigibilitatea accizei generata de livrarile de cocs la beneficiar, de catre operatorii economici care efectueaza achizitii intracomunitare sau importa astfel de produse.

Referitor la livrarile de benzina si motorina, din antrepozitul propriu de productie catre SC .X. .X. SRL, societatea arata ca in acest sens a fost incheiat contractul de vanzare cumparare de produse energetice nr.

.X./02.02.2007 in baza caruia aceasta societate cumpara in scopul comercializarii produsele finite.

Societatea invedereaza ca de regula SC .X. .X. SRL cumpara si ridica produsele pentru comercializare prin statiile de combustibili proprii, care nu au calitatea de antrepozite fiscale si plateste anticipat acciza aferenta inainte de ridicarea produselor, insa pentru situatia in care produsele comercializate se deplaseaza de la antrepozitul fiscal e productie catre alte antrepozite fiscale apartinand celor catre care se revand produsele, a fost incheiat actul aditional nr. 8 la contractul cadru.

Societatea arata ca in baza contractului si a actului aditional SC .X. .X. SRL a solicitat livrarea produselor accizabile catre antrepozitul fiscal al .X. SA, aceasta deplasare fiind exceptata de la notiunea de eliberare in consum conform art. 166 alin 3 lit a din Codul fiscal.

Societatea sustine ca deplasarea produselor accizabile respecta prevederile art. 186 din Codul fiscal si ale normelor de aplicare a acestuia fiind insotita de documentul administrativ de insotire, precum si faptul ca vanzarea marfurilor catre SC .X. .X. SRL nu se incadreaza in dispozitiile art. 221 din Codul fiscal, intrucat livrarea acestor produse s-a facut catre un antrepozit fiscal, in speta cel apartinand .X. SA.

De asemenea, societatea arata ca in cazul deplasarii unui produs accizabil intre doua antrepozite fiscale, acciza se suspenda daca sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 186-191 din Codul fiscal si cele de la pct. 13-15 din Normele metodologice, indiferent de proprietarul produselor respective, or in speta au fost intocmite documente administrative de insotire pentru produsele accizabile deplasate care au fost inchise de autoritatea vamala competenta, conform legii si de asemenea a garantat accizele aferente acestora.

Societatea invedereaza ca operatorul economic- revanzator al produselor accizabile, care nu intervine in deplasarea fizica a produselor accizabile, nu avea potrivit legislatiei aplicabile in speta nicio obligatie de autorizare, declarare sau notificare, indiferent de numarul intermediarilor dintr-un lant de tranzactii succesive corespunzator unui singur transport de produse accizabile, in conditiile in care, din punct de vedere al accizelor raspunderea revenea antrepozitolui fiscal expeditor.

Societatea arata ca acciza si suspendarea sa nu sunt legate de operatiunea intelectuala a vanzarii ci de faptul fizic si efectiv al deplasarii, singurul care atrage un regim sau altul.

Societatea precizeaza ca organul de control nu a contestat sub niciun aspect intocmirea si derularea documentelor administrative de insotire care au insotit marfurile de la antrepozitul fiscal propriu la antrepozitul fiscal apartinand .X. SA, iar la momentul la care destinatarul produselor a eliberat

pentru consum produsele accizabile primite in regim suspensiv, acciza aferenta acestora a fost achitata la bugetul de stat.

Societatea solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010 pentru suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta accize si suma de .X. lei reprezinta accesorii aferente.

Prin contestatia formulata impotriva Deciziei privind obligatiile de plata accesorii nr. .X./10.08.2010 intocmita de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, societatea arata ca nu este de acord cu calculul de accesorii reiterand motivele expuse in contestatia indreptata impotriva deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010, prin care a fost individualizata baza de calcul a accesoriilor contestate.

Totodata societatea considera ca nu datoreaza accesoriile contestate pe motiv ca a achitat obligatia principala inlauntrul termenului de plata stabilit prin decizia de impunere nr. .X./25.06.2010.

II. Prin decizia de impunere nr. .X./25.06.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .X./X/25.06.2010, reprezentantii Directiei Regionale pentru Accize si Operatiuni Vamale .X. au constatat urmatoarele:

In perioada 2007-2008, societatea contestatoare a efectuat livrari de cocs de petrol catre diversi beneficiari in scutire de la plata accizelor conform art. 201 alin.(1) lit. e) din Codul fiscal, respectiv exceptare de la plata accizelor conform art. 175⁴ alin. 1, pct. 2 lit e din Codul fiscal, cocsul de petrol intrand in categoria produselor pentru care se datoreaza accize fiind incadrat la art.175 alin. 3 lit. h din Codul fiscal.

De asemenea, organele vamale au constatat ca societatea s-a inregistrat la autoritatea fiscala centrala, in calitate de operator economic cu produse accizabile, conform prevederilor pct. 5^{1.1} din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Referitor la livrarile de cocs de petrol sulfuros tip 4.5 efectuate de societatea contestatoare catre SC .X. SA, SC .X. SA si SC .X. SA, organele vamale au constatat ca societatile beneficiare nu au detinut si deus la furnizor declaratia pe propria raspundere, prevazuta la pct. 5^{1.3} alin 3 si alin 4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin Hotararea Guvernului nr. 213/2007, astfel ca regimul de

exceptare de la plata accizelor prevazut la art. 175⁴, alin 1, pct.2, lit.e din Codul fiscal a fost acordat in mod eronat.

De asemenea, organele vamale arata ca SC .X. SA, SC .X. SA si SC .X. SA au depus la autoritatea fiscala declaratiile pe propria raspundere in data de 11.12.2007, data de 24.01.2008 si respectiv data de 12.02.2008, acestea primind numerele ROMC X/19.12.2007, ROMC X/27.02.2008 si respectiv ROMC X/20.02.2008.

Organele vamale au constatat ca pentru cantitatile de cocs de petrol vandute catre beneficiarii care nu detineau declaratia pe propria raspundere, societatea datoreaza accize in suma de X lei si majorari de intarziere in suma de .X. lei.

De asemenea, organele vamale au constatat ca in perioada noiembrie 2008 –decembrie 2008, SC .X. .X. SA a vandut catre SC .X. .X. SRL cantitatea de X tone benzina, respectiv cantitatea de .X. tone motorina, fara a detine dovada platii accizelor.

Organele vamale arata ca avand in vedere prevederile art.221 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, precum si faptul ca la data livrarilor mentionate cumparatorul SC .X. .X. SRL nu detinea calitatea de antrepozitar fiscal, operator inregistrat sau operator neinregistrat, contestatoarea a beneficiat in mod eronat de regimul de suspendare a accizei aferenta acestor livrari, cantitatile livrate catre cumparator aflandu-se in regim suspensiv in antrepozitul fiscal al SC .X. .X. SA, acciza devenind exigibila prin parasirea antrepozitului fiscal, odata cu punerea in consum.

Organele vamale arata ca in conformitatea cu prevederile art. 165, art. 166 alin 1 lit a, art. 186 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, pct. 17 alin 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, pentru cantitatile de benzina si motorina livrate in regim de suspendare a accizei catre SC .X. .X. SRL, societatea contestatoare datoreaza accize in suma de X lei si majorari de intarziere in suma de X lei.

Prin Decizia privind obligatiile de plata accesorii nr. .X./10.08.2010 intocmita de Directia generala de administrare a marilor contribuabili au fost calculate in sarcina societatii dobanzi de intarziere in suma de X lei , aferent obligatiilor cu titlu de accize pentru cocs, individualizate ca obligatie de plata prin decizia de impunere nr. .X./25.06.2010.

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 21.06.2010-20.07.2010, in temeiul art. 88 lit c) si art. 119 din din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile ulterioare.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de control vamal, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma totală de X lei din care suma de X lei reprezinta accize si suma de .X lei reprezinta majorari de întârziere aferente **cauza supusa solutionarii este daca pentru livrarile de cocs de petrol sulfuros efectuate in perioada 02.03.2007-21.02.2008, contestatoarea datoreaza accize in conditiile in care cocsul de petrol sulfuros, incadrat la codul NC 27131100 este un produs neaccizabil, iar organele de control nu au constatat utilizarea acestui produs in scopurile expres prevazute de lege pentru care se datoreaza accize.**

In fapt, societatea contestatoare a efectuat in perioada 02.03.2007-21.02.2008 livrari de cocs de petrol sulfuros, in exceptare de la plata accizelor conform art. 175⁴ alin. 1, pct. 2 lit e din Codul fiscal, catre societati comerciale din tara, respectiv SC .X. SA, SC .X. SA si SC .X. SA.

Prin adresa Directiei Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal din cadrul Autoritatii Nationale a Vamilor nr..X./10.05.2007, aflata in copie la dosarul cauzei, cocsul de petrol sulfuros a fost incadrat, pe baza specificatiilor tehnice prezentate de societate, la pozitia tarifara NC X.

Referitor la livrarile de cocs de petrol sulfuros efectuate de societatea contestatoare catre SC .X. SA, SC .X. SA si SC .X. SA, organele vamale au constatat ca societatile beneficiare nu au detinut si depus la furnizor declaratia pe propria raspundere, prevazuta la pct. 5^{1.3} alin 3 si alin 4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin Hotararea Guvernului nr. 213/2007, astfel ca regimul de exceptare de la plata accizelor prevazut la art. 175⁴, alin 1, pct.2, lit.e din Codul fiscal a fost acordat in mod eronat.

De asemenea, organele vamale arata ca SC .X. SA, SC .X. SA si SC .X. SA au depus la autoritatea fiscala declaratiile pe propria raspundere in data de 11.12.2007, data de 24.01.2008 si respectiv data de 12.02.2008,

acestea primind numerele ROMC X/19.12.2007, ROMC X/27.02.2008 si respectiv ROMC X/20.02.2008.

In drept, art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, in vigoare in perioada 02.03.2007-21.02.2008, precizeaza:

"Produse energetice

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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."

De asemenea, art 175⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, in vigoare on perioada 01.01.2007-31.12.2007, prevede:

"Excepții

(1) Prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru:

[...]

2. următoarele utilizări de produse energetice și energie electrică:

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

b) utilizarea duală a produselor energetice.

Un produs energetic este utilizat dual atunci când este folosit atât în calitate de combustibil pentru încălzire, cât și în alte scopuri decât pentru motor sau pentru încălzire. Utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimică și în procesele electrolitic și metalurgic se consideră a fi utilizare duală;
[...]

e) procesele mineralogice, potrivit prevederilor din norme”

Aceste prevederi se regasesc si la art 175⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, forma in vigoare incepand cu data de 01.01.2008.

Se retine ca societatea contestatoare a livrat cocs de petrol sulfuros, incadrat la pozitia tarifara NC 27131100, produs energetic neaccizabil potrivit art. 175 alin 1 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare intrucat nu figureaza in lista produselor accizabile prevazuta la alin 3 al art. 175 din actul normativ mai sus amintit.

Prin urmare, cocsul de petrol este supus unei accize in functie de destinatie, respectiv numai dacă este destinat a fi utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, conform alin (4) si urmatoarele ale art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus invocate conditia principala impusa de legiuitor pentru ca produsul energetic denumit cocs de petrol sulfuros livrat catre beneficiari, sa fie supus accizelor este ca acesta sa fie destinat a fi utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

Referitor la obligativitatea depunerii la autoritatea fiscala teritoriala, de catre societatile beneficiare, a declaratiilor pe propria raspundere privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective, se retine ca aceasta a fost introdusa prin Hotararea Guvernului nr. 213/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicata in Monitorul Oficial nr. 153/02.03.2007.

Punctul 5^{1.3} din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel cum au fost modificate prin Hotararea Guvernului nr. 213/2007, in vigoare incapand cu data de 02.03.2007, prevede:

(1) Operatorii economici care achiziționează produse energetice, altele decât cele prevăzute la alin. (2) al [art. 175](#) din Codul fiscal, în vederea utilizării în unul dintre scopurile prevăzute la [art. 175⁴](#) alin. (1) pct. 2 lit. a), b) și e) se înregistrează la autoritatea fiscală teritorială prin depunerea unei declarații pe propria răspundere, întocmită în 3 exemplare, privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective. Din cele 3 exemplare, cu numărul de înregistrare la autoritatea fiscală, unul se păstrează de către beneficiar, altul de către furnizor, iar al treilea de către autoritatea fiscală.

Astfel, începând cu data de 02.03.2007, atât societatea contestatoare cât și beneficiarii produselor achiziționate de la aceasta, erau obligați să depună la autoritatea fiscală teritorială declarația pe propria răspundere, întocmită în 3 exemplare, privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective.

Pentru ca produsul energetic, cocs de petrol sulfuros, să poată fi accizat, așa cum au stabilit organele de control, nu era suficientă constatarea nedepunerii de către societățile beneficiare a declarațiilor pe propria răspundere, esențială fiind utilizarea produsului în funcție de care legiuitorul a înțeles să instituie obligația de plată a accizelor.

Astfel, într-o speta asemănătoare, Direcția de Legislație în Domeniul Accizelor, prin adresa nr. X/21.08.2009, a precizat:

“In ceea ce privește obligația de plată a accizelor în situațiile de natură celor de mai sus, în care SC[...] SA nu a depus potrivit pct. 5^{1.3} de la titlul VII din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, declarația pe propria răspundere cu privire la utilizarea produsului cu codul NC 2713 11 00, produs pentru care nu este stabilit un nivel de accize, menționăm ca reglementările legale actuale nu cuprind prevederi referitoare la obligația de plată a accizelor. În această situație considerăm ca societatea nu poate fi obligată la plată a accizelor, însă în acest sens este necesar a se solicita opinia Direcției generale juridice din minister.”

De asemenea, la acest punct de vedere a achiesat și Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilor, prin adresa nr. X/SMA/04.12.2009.

Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. X/03.11.2009 a precizat:

[...] pentru a fi accizat acest produs energetic ar trebui ca pe lângă nerespectarea obligației de depunere a declarației pe propria răspundere și destinația cocsului de petrol să fie cea de combustibil pentru motor sau încălzire.

[...]

In ceste conditii, pentru intervalul de timp in care nu exista nicio declaratie din care sa reiasa ca acest produs energetic are o destinatie care i-ar permite mentinerea in categoria produselor neaccizabile, societatea ar trebui sa fie supusa unui control strict in privinta destinatiei pe care a avut-o cocsul de petrol necalcinat.

In situatia in care, organele de control ar constata ca pentru acest produs energetic, care prin natura lui nu este produs accizabil, operatorul economic nu a respectat destinatiile prevazute de art. 175 ^4 din Codul fiscal, in sarcina acestuia ar trebui prevazuta plata accizei aferente cantitatii de cocs utilizate in alte destinatii decat cele care il mentineau in categoria produselor energetice neaccizabile.

De asemenea, apreciem ca inregistrarea declaratiei pe propria raspundere, anterior achizitionarii cocsului de petrol, instituia un control al organelor fiscale asupra cantitatii de produs energetic neaccizat, inclusiv asupra operatorilor economici din aval, asa numitii beneficiari ai produsului obtinut in urma calcinarii care vor primi un exemplar al declaratiei pe propria raspundere depuse la organul fiscal.”

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./1992/25.06.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010, organele de control nu au verificat daca produsul energetic, cocs de petrol sulfuros, livrat catre beneficiari, **a fost utilizat, pus în vânzare ori utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor**, Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta asupra legalitatii stabilirii in sarcina contestatoarei de accize aferente cocsului de petrol sulfuros livrat in perioada 02.03.2007-21.02.2008, nedepunerea declaratiilor pe propria raspundere de catre societatile beneficiare nefiind suficienta pentru a justifica accizarea in lipsa constatarii privind utilizarea in scopurile expres prevazute de actele normative mai sus explicitate.

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit căror :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborat cu prevederile pct.11.6 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, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,

Decizia de impunere nr. .X./25.06.2010 va fi desfiintata partial pentru suma totală de X lei din care suma de X lei reprezinta accize si suma de .X. lei reprezinta majorari de întârziere aferente, urmand ca organele vamale sa procedeze la reanalizarea cauzei in functie de cele precizate prin prezenta decizie si in conformitate cu prevederile legale incidente in perioada verificata.

Referitor la suma de X lei reprezentand dobanzi de intarziere, stabilite prin Decizia privind obligatiile de plata accesorii nr. .X./10.08.2010 intocmita de Directia generala de administrare a marilor contribuabili se retine ca organele fiscale au calculat aceste accesorii asupra debitului reprezentand accize pentru cocs de petrol.

Baza de calcul a dobanzilor din Decizia privind obligatiile de plata accesorii nr. .X./10.08.2010 este mai mica decat suma stabilita de organele vamale prin decizia de impunere nr. .X./25.06.2010, intrucat organele fiscale au stins partial obligatiile suplimentare din platile efectuate de contribuabil.

Avand in vedere solutia de desfiintare de la acest punct, referitoare la obligația cu titlu de accize, se impune desfiintarea partiala a Deciziei privind obligatiile de plata accesorii nr. .X./10.08.2010 pentru suma de X lei reprezentand dobanzi, in conformitate cu prevederile art.216 (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, urmand ca organele fiscale sa recalculeze accesorii in functie de obligatia cu titlu de accize pentru cocs de petrol ce va fi stabilita de organele vamale in urma reverificarii.

2. Referitor la suma totala de X lei din care suma de X lei reprezinta accize si suma de X lei reprezinta majorari de întârziere, **cauza supusa solutionarii este daca deplasarea produselor accizabile de la un antrepozit fiscal catre un alt antrepozit fiscal se considera eliberare in consum in conditiile transferarii dreptului de proprietate asupra respectivelor produse accizabile.**

In fapt, in perioada noiembrie 2008 –decembrie 2008, SC .X. .X. SA a vandut catre SC .X. .X. SRL cantitatea de 4.310,33 tone benzina, respectiv cantitatea de .X. tone motorina, fara a detine dovada platii accizelor.

SC .X. .X. SRL nu detine autorizatie de antrepozit fiscal sau autorizatie de operator inregistrat sau neinregistrat.

Prin contestatia formulata societatea arata ca, SC .X. .X. SRL a revandut produsele accizabile catre .X. SA, antrepozit fiscal, marfa fiind deplasata intre antrepozitul fiscal apartinand SC .X. .X. SA si antrepozitul fiscal apartinand .X. SA insotita de document administrativ de insotire si de asemenea a garantat accizele aferente.

Organele vamale arata ca prin vanzarea produsului accizabil, la preturi fara accize, catre SC .X. .X. SRL, care nu detinea calitatea de antrepozitar fiscal, operator inregistrat sau operator neinregistrat au fost incalcate prevederile art. 166 alin (1) lit a), art. 186, art. 221 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, drept pentru care a stabilit in sarcina societatii accize si accesorii aferente.

In drept, art. 165 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, in vigoare la data derularii operatunilor, prevede:

“Acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile.”

Art. 166 din acelasi act normativ stipuleaza:

“Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv;

b) orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv;

c) orice import, inclusiv ocazional, de produse accizabile - cu excepția energiei electrice, gazului natural, cărbunelui și cocsului -, dacă produsele accizabile nu sunt plasate în regim suspensiv;

d) utilizarea de produse accizabile în interiorul antrepozitelor fiscale altfel decât ca materie primă;

e) orice deținere în afara regimului suspensiv a produselor accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare, în conformitate cu prezentul titlu;

f) recepția, de către un operator înregistrat sau neînregistrat, de produse accizabile, deplasate de la un antrepozit fiscal dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene.

[...]

(3) Nu se consideră eliberare pentru consum mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal, în condițiile prevăzute la [secțiunea a 5-a](#) din prezentul capitol și conform prevederilor din norme, către:

- a) un alt antrepozit fiscal în România sau în alt stat membru;
- b) un operator înregistrat în alt stat membru;
- c) un operator neînregistrat în alt stat membru;
- d) o țară din afara teritoriului comunitar.”

Potrivit art. 165 și 166 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru produsele supuse accizelor armonizate, acciza devine exigibilă în momentul eliberării în consum, respective la momentul ieșirii produselor din regimul suspensiv.

Potrivit alin 3 al art. 166 din actul normative mai sus invocat, mișcarea produselor accizabile mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal, în condițiile prevăzute la [secțiunea a 5-a, nu se considera eliberare în consum](#)

La secțiunea a 5-a “Deplasarea și primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv” a Capitulului 1 –Accize armonizate de la Titlul VII din Codul fiscal, art. 186 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“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.”

ART. 187

“(1) Deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv este permisă numai atunci când este însoțită de documentul administrativ de

însoțire. Modelul documentului administrativ de însoțire va fi prevăzut în norme.

(2) În cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv, acest document se întocmește în 5 exemplare, utilizate după cum urmează:

a) primul exemplar rămâne la antrepozitul fiscal expeditor;

b) exemplarele 2, 3 și 4 ale documentului însoțesc produsele accizabile pe parcursul mișcării până la antrepozitul fiscal primitor, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat. La sosirea produselor la locul de destinație, acestea trebuie să fie completate de către primitor și să fie certificate de către autoritatea fiscală competentă în raza căreia își desfășoară activitatea primitorul, cu excepțiile prevăzute în norme. După certificare, exemplarul 2 al documentului administrativ de însoțire se păstrează de către acesta, exemplarul 3 se transmite expeditorului, iar exemplarul 4 se transmite și rămâne la autoritatea fiscală competentă a primitorului;

c) exemplarul 5 se transmite de către expeditor, la momentul expedierii produselor, autorității fiscale competente în raza căreia acesta își desfășoară activitatea.

(3) Antrepozitul fiscal primitor, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat are obligația de a transmite antrepozitolui fiscal expeditor exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire, în conformitate cu legislația statului membru al expeditorului.”

In speta de fata produsul accizabil a facut obiectul a doua vanzari succesive, respectiv SC .X. .X. SA, antrepozit fiscal a vandut produsul accizabil catre SC .X. .X. SRL, operator economic revanzator, care la randul sau l-a vandut catre .X. SA, antrepozit fiscal, produsul accizabil facand obiectul unei singure deplasari, respectiv de la SC .X. .X.a SA la .X. SA, insotit, asa cum afirma contestatoarea, de document administrativ de insotire.

Astfel, in situatia in care produsul accizabil este deplasat intre doua antrepozite fiscale din Romania, in conditiile prevazute la art. 186-189 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare si pct. 13-15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile și completările ulterioare, acciza se suspenda si nu se considera eliberare în consum a produsului accizabil, indiferent de proprietarul produselor respective si numarul tranzactiilor succesive al caror obiect l-a reprezentat produsul accizabil.

In speta, trebuie facuta distinctia între notiunea de comercializare (vanzare) și deplasarea (miscarea) produsului accizabil, in conditiile in care operatorul economic revanzator nu intervine in deplasarea fizica a produsului accizabil, documentul administrativ de insotire incheiat între cele doua antrepozite fiscale, fiind, conform pct. 14 din Normele metodologice de

aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare *“un instrument de verificare a originii, a livrării, a transportului și a admiterii produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de la un antrepozit fiscal către un alt antrepozit fiscal sau către un operator înregistrat ori un operator neînregistrat”*.

In acelasi sens sunt si punctele de vedere exprimate de Directia Legislatie in Domeniul Accizelor, astfel:

Prin adresa nr. X/15.07.2008, emisa intr-o speta similara, s-au precizat urmatoarele:

“In conformitate cu prevederile de la art. 165 din Codul fiscal, acciza devine exigibila la momentul eliberarii pentru consum (de regula la iesirea din regimul suspensiv, sau cand se constata pierderi sau lipsuri de produse accizabile aflate I regim suspensiv.

De asemenea , precizam ca in cazul deplasarii unui produs accizabil intre două antrepozite fiscale, intr. un antrepozit fiscal și un operator înregistrat sau un operator neînregistrat [...], acciza se suspenda daca sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 186-191 din Codul fiscal si cele de la pct. 13-15 din normele metodologice emise in aplicarea articolelor mentionate mai sus, indiferent de proprietarul produselor respective.

Precizam ca in toate cazurile mentionate mai sus, documentul administrative de insotire se intocmeste de catre antrepozitul fiscal expeditor. [...]

3. Referitor la operatorul economic comparator revanzator al [...], care nu intervine in deplasarea fizicaa produselor accizabile, acest operator nu are obligatii de notificare si/sau declarative in legatura cu cele doua tranzactii, din punct de vedere al accizelor.

4. [...], precizam ca prevederile mentionate mai sus sunt mentionate mai sus sunt valabile si in situatia in care lantul tranzactiilor successive corespunzatoare unui singur transport de bunuri ar cuprinde si alti intermediary, intrucat pana la destinatia produselor accizabile, raspunderea din punct de vedere al accizelor revine antrepoztului fiscal expeditor.

De asemenea, prin adresa nr. X/04.08.2011, s-au precizat urmatoarele:

[...]

“Totodata, la lit a de la alin 3 al art. 166 din Codul fiscal, se prevede ca nu se considera eliberare pentru consum miscarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal catre un alt antrepozit fiscal din Romania sau in alt stat membru.”

[...]

De asemenea, precizam ca la aplicarea prevederilor art. 166 alin 3 lit a trebuie sa se respecte conditiile prevazute la sectiunea a 5-a

“Deplasarea și primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv” a Capitoului 1 –Accize armonizate de la Titlul VII din Codul fiscal si a prevederilor pct. 13-15 din Normele metodologice, conform carora “pe durata deplasării unui produs accizabil, acciza se suspendă dacă [...] deplasarea are loc între două antrepozite fiscale, produsul este însoțit de minimum 3 exemplare ale unui document administrativ de însoțire, ambalajul în care este deplasat produsul are la exterior marcaje care identifică tipul și cantitatea produsului aflat în interior, containerul în care este deplasat produsul este sigilat corespunzător si autoritatea fiscală competentă a primit garanția pentru plata accizelor aferente produsului.

Facem precizarea ca, atat in Directiva 92/12/CE privind regimul general al produselor supuse accizelor si privind detinerea, circulatia si monitorizarea acestor produse, precum si in Codul fiscal, in vigoare la acel moment, prevederile care reglementeaza deplasarea si primirea produselor accizabile in regim suspensiv nu fac nicio trimitere referitoare la dreptul de proprietate asupra acestora.

Avand in vedere cele de mai sus, consideram ca SC [...] nu datoreaza plata accizelor aferente benzinei si motorinei comercializate catre SC [...] si livrate direct unui alt antrepozitar autorizat, in conditiile in care deplasarea s-a efectuat cu respectarea prevederilor sectiunii a 5-a- “Deplasarea și primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv” a Capitoului 1 –Accize armonizate de la Titlul VII din Codul fiscal.”

Mai mult, Comisia Europeana-Directia Generala Impozitare si Uniune Vamala, prin adresa nr. TAXUD/C2/LJ/tg X/13.07.2011 a precizat urmatoarele:

1) *“Dreptul de proprietate asupra bunurilor accizabile nu are nicio influenta asupra drepturilor si obligatiilor privind producerea, detinerea si circulatia marfurilor accizabile in regim de suspendare a taxelor , in conformitate cu prevederile Directivei Consiliului 92/12/CEE care era in vigoare la data circulatiilor in cauza. Prin urmare, situatia asa cum este ea prezentata la intrebarea dumneavostra 1) nu reprezinta o eliberare in consum.*

2. *In conformitate cu aceeași abordare aplicata la pct 1), in cazul situatiei descrise la intrebarea 2) bunurile accizabile pot circula in regim de suspendare a taxelor.”*

Prin actul de control, organele vamale au constatat ca societatea, antrepozit fiscal de productie a vandut la preturi fara accize, produsele accizabile benzina si motorina, catre societatea comerciala SC .X. .X. SRL care nu detine autorizatie de antrepozit fiscal sau autorizatie de operator inregistrat sau neinregistrat, fara a face constatari cu privire la miscarea

produselor accizabile din antrepozitul fiscal, respectiv faptul ca SC .X. .X. SRL a revandut produsul accizabil catre .X. SA, antrepozit fiscal, iar produsul accizabil ar fi fost deplasat in regim suspensiv, intre doua antrepozite fiscale.

Din actele aflate la dosar si din instrumentarea spetei de catre organele vamale nu rezulta daca toate cantitățile de produse accizabile au fost livrate catre un alt antrepozit fiscal din Romania insotit de document administrativ de insotire, asa cum afirma societatea si in caz afirmativ, daca deplasarea produselor accizabile s-a facut cu respectarea conditiilor prevazute la art. 186-189 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare si pct. 13-15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile și completările ulterioare, in vigoare in perioada verificata.

Avand in vedere cele retinute, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborat cu prevederile pct.11.6 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, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

motiv pentru care urmează să se desființeze decizia de impunere nr. .X./25.06.2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .X./X/25.06.2010, pentru suma totala de X lei din care suma de X lei reprezinta accize aferente si suma de X lei reprezinta majorari de întârziere, cu consecința emiterii unui nou act privitor la aceeași perioada si aceleasi obligatii bugetare care au facut obiectul actului desfiintat.

3. În ceea ce privește solicitarea societatii de suspendare a executării deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin

Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată societatea solicită suspendarea executării Deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010 tru sumele contestate.

În drept, art.215 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

“ Suspendarea executării actului administrativ fiscal

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la X lei.”

Totodată, art.14 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.544/2004 privind contenciosul administrativ prevede:

„(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere aceste prevederi legale, cererea societatii de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010 privind debitele contestate, intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența revenind instanțelor judecătorești, conform legii.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor legal invocate in continutul deciziei precum si a art 210 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .X./X/25.06.2010 incheiată de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize si Operațiuni Vamale .X. si respectiv a Deciziei privind obligatiile de plata accesorii nr. .X./10.08.2010 intocmita de Directia generala de administrare a marilor contribuabili pentru X lei din care suma de .X. lei reprezinta accize si suma de .X. lei reprezinta accesorii aferente, urmand ca organele vamale si organele fiscale sa procedeze la reanalizarea cauzei in functie de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind rezolvarea cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. .X./25.06.2010.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR GENERAL

X