



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de**

**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestației**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17,  
sector 5, .X.

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail : Contestatii.ANAF@anaf.ro

### DECIZIA NR. 334 / 2016

privind soluționarea contestației depusă de  
.X. S.A., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub nr.A\_SLP 1597/19.08.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./16.08.2016 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 1597/19.08.2016 asupra contestației formulate de .X. S.A., cu sediul social în clădirea .X., .X., având cod de înregistrare fiscală .X. și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului .X./1997, prin împuternicit .X. conform procurii notariale nr..X./02.06.2016 înregistrată la direcția noastră sub nr.A\_SLP 2365/28.12.2016.

.X. S.A. contestă Decizia de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 emisă în baza Procesului verbal nr..X./04.07.2016 de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin care a fost respinsă la restituire suma de .X. lei reprezentând accize produse energetice.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016, respectiv 11.07.2016, conform ștampilei de la registratura societății aplicată pe recipisa poștală și de data depunerii contestației, respectiv 08.08.2016, conform ștampilei de la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestația în original aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. S.A.

I..X. S.A. contestă Decizia de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 emisă în baza Procesului verbal nr..X./04.07.2016 de către organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, precizând următoarele:

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 societatea precizează că aceasta a fost emisă ca urmare a Cererii de restituire a accizelor nr..X./16.03.2011 depusă de .X. S.A., în prezent .X. S.A., la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./16.03.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând accize aferente celor X de declarații vamale de import produse energetice, respectiv benzină și motorină, importate în perioada 02.11.2006-26.12.2006 de la .X..

De asemenea, societatea afirmă că pentru produsele energetice importate au fost plătite accizele la momentul importului în România, fapt dovedit și de modul în care a fost completată declarația vamală de import care în căsuța 47 "calculul impozitărilor" se menționează nivelul accizelor și modalitatea de plată, respectiv "plată efectivă", operațiunea fiind considerată eliberare în consum în sensul art.166 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificările și completările ulterioare, iar momentul exigibilității accizelor fiind data înregistrării declarației vamale de import așa cum prevede dispozițiile art.193 alin.(2) din același act normativ precizat mai sus.

Totodată, contestatoarea susține că după introducerea mărfurilor în antrepozitele fiscale aparținând .X. S.A. situate în .X. și .X., la momentul ieșirii din aceste antrepozite în vederea livrării către benzinăriile proprii/clienti, accizele aferente produselor importate de la .X. au fost plătite având în vedere sistemul general aplicabil de colectare accize la momentul eliberării produselor în consum din antrepozitul fiscal.

Astfel, societatea consideră că pentru aceeași cantitate de produse energetice accizele au fost plătite de două ori, o dată la momentul importului, iar a doua oară la momentul ieșirii din antrepozitul fiscal în vederea livrării către benzinăriile proprii/clienti, motiv pentru care a solicitat restituirea/compensarea accizelor aferente produselor energetice care au făcut obiectul declarațiilor vamale de import din perioada 02.11.2006-26.12.2006.

În susținerea contestației .X. S.A. invocă art.21 alin.(4), art.113 alin.(1) și art.132 din Codul de procedură fiscală, precum și art.11 din Directiva Consiliului European 2008/118/CE din 16 decembrie 2008 referitoare la posibilitatea de restituire a accizelor.

.X. S.A. susține că eliberarea pentru consum a produselor energetice a avut loc la momentul importului, accizele fiind achitate la acel moment, astfel că nu mai este aplicabilă ipoteza echipei de control potrivit căreia momentul eliberării pentru consum este ieșirea din antrepozitul fiscal conform prevederilor art.166-167 și art.192-193 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea susține că spre deosebire de alte taxe, accizele se datorează într-o singură fază a circuitului economic, respectiv de producători, importatori sau achizitori, iar principiul evitării dublei taxări este reiterat și în Directiva Consiliului Europei 2008/118/CE din 16 decembrie 2008 care prevede la art.2 faptul că produsele sunt supse accizelor la momentul producerii acestora sau la momentul importului, fără a menționa momente ulterioare de taxare a acestor produse.

Prin urmare, contestatoarea consideră că pentru a evita o dublă impunere pentru produsele importate și livrate în antrepozitele fiscale de depozitare în vederea livrării ulterioare, accizele plătite pot fi restituite la cererea antrepozitului autorizat și situația de fapt trebuie analizată din perspectiva importului, cât și din cea a eliberării în consum.

De asemenea, societatea subliniază că nu și-a întemeiat solicitarea de restituire pe prevederile pct.98.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, acestea nefiind aplicabile situației descrise în cererea depusă, obiectul cererii de restituire/compensare depuse nefiind o restituire de accize aferentă unor situații prevăzute la art.206 ind.42 din Codul fiscal, motiv pentru care consideră că nu se poate invoca ca baza legală aplicarea acestor prevederi.

Totodată, contestatoarea precizează că avea posibilitatea să solicite restituirea accizelor plătite de două ori, respectiv în plus față de obligațiile fiscale, atât în anul 2009 după primirea de la ANV a punctului de vedere cu privire la accizele plătite în vamă la momentul importului, cât și în anul 2011 când a solicitat DGAMC restituirea accizelor eliberate pentru consum la momentul ieșirii dintr-un antrepozit fiscal, în temeiul prevederilor Codului de procedură fiscală, așa cum se menționează în adresele nr..X./07.10.2008 și nr..X./16.03.2011.

În consecință, .X. S.A. solicită anularea Deciziei de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 prin care au fost respinse la restituire accize produse energetice în sumă de .X. lei, recunoașterea dreptului la restituire a accizelor și compensarea sumei.

II.Prin Procesul verbal nr..X./04.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016, contestată, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat următoarele:

Referitor la solicitarea de restituire/compensare a accizelor aferente produselor energetice, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a depus cu adresa nr. .X./23.05.2016 duplicatul cererii nr. .X./16.03.2011 și documentația înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./18.04.2016 aferentă unui import de produse energetice (motorină și benzină) din Austria, introducerea produselor în antrepozite fiscale fiind urmată de eliberarea lor în consum pe teritoriul național către stații proprii/clienti.

Din analiza documentației puse la dispoziție de societate, echipa de inspecție a identificat două paliere fiscale de analiză: aspecte fiscale aferente importului de produse energetice (motorină și benzină) și aspecte fiscale aferente eliberării în consum a produselor energetice menționate.

Astfel, în perioada 02.11.2006-26.12.2006 .X. SA a importat de la .X. - antrepozit fiscal .X., produse energetice accizabile, în speță motorină și benzină, încărcate în vagoane cisternă, în baza a X declarații vamale de import, defalcate după cum urmează:

-DVI nr..X./02.11.2006; nr..X./02.11.2006; nr..X./02.11.2006; nr..X./02.11.2006; nr..X./02.11.2006; nr..X./03.11.2006; nr..X./06.11.2006 și nr..X./06.11.2006 pentru care societatea a atașat OP nr..X./30.10.2006, în valoare totală de .X. lei, reprezentând „depozit obligații vamale”, suma achitată în contul .X., deschis la Trezoreria Statului beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X.;

-DVI nr..X./12.11.2006 și nr..X./14.11.2006 pentru care societatea a atașat OP nr..X./2006, în valoare totală de .X. lei, reprezentând „datorii vamale estimate”, suma achitată în contul .X., deschis la Trezoreria Statului beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X.;

-DVI nr..X./27.11.2006; nr..X./27.11.2006 și nr..X./29.11.2006 pentru care societatea a atașat OP nr..X./23.11.2006, în valoare totală de .X. lei, reprezentând „datorii vamale estimate”, suma achitată în contul .X., deschis la Trezoreria Statului, beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X.;

-DVI nr..X./12.12.2006; nr.XXXX/18.12.2006 pentru care societatea a atașat OP nr..X./08.12.2006, în valoare totală de .X. lei, reprezentând „datorii vamale”, suma achitată în contul .X., deschis la Trezoreria Statului, beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X.;

-DVI nr..X./07.12.2006; nr..X./07.12.2006 și nr..X./07.12.2006 pentru care societatea a atașat OP nr..X./05.12.2006, în valoare totală de .X. lei, reprezentând „datorii vamale estimate”, suma achitată în contul .X., deschis la Trezoreria Statului beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X.;

-DVI nr..X./22.12.2006; nr..X./24.12.2006; nr. .X./24.12.2006; nr..X./26.12.2006 pentru care societatea a atașat OP nr..X./12.12.2006, în valoare totală de .X. lei, reprezentând „datorii vamale”, suma achitată în contul .X., deschis la Trezoreria Statului beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X..

În concluzie, în perioada 02.11.2006 - 26.12.2006, aferent celor X de declarații vamale de import, .X. SA a achitat suma de .X. lei reprezentând totalul celor X OP sus-menționate, suma achitată cu titlul de depozit obligații vamale/ datorii vamale/ datorii vamale estimate, beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X..

Prin adresa nr..X./07.10.2008 .X. SA a solicitat Autorității Naționale a Vămilelor „*restituirea / compensarea accizelor aferente produselor energetice care au făcut obiectul declarațiilor vamale de import în perioada noiembrie 2006-decembrie 2006, în valoare de .X. RON, suma care se regăsește evidențiată în documentele unice pentru mărfurile în discuție, precum și ordinele de plată prin care facem dovada plății accizelor, TVA-ului și comisionului vamal emise în favoarea Biroului vamal Episcopia .X.*”.

Autoritatea Națională a Vămirilor, prin adresa nr. SAV.X./LT/27.03.2009 a precizat faptul ca solicitarea de restituire/compensare nu poate fi adresată operațiunilor vamale din anul 2006, deoarece sumele achitate reprezentau impozite legal datorate si exigibile la momentul declararii mărfurilor în vamă, iar din documentația transmisă nu se regăsesc date și informatii care să aducă schimbări in statutul vamal al mărfurilor prezentate, care să impună o regularizare ulterioara a declarațiilor vamale depuse și aprobate de organele vamale, motiv pentru ținând cont de prevederile legale în vigoare la momentul importului bunurilor se constată că solicitarea este lipsită de temei legal, iar ANV nu este autoritatea competentă în soluționarea speței.

Prin adresa nr..X./16.03.2011, .X. SA a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili restituirea/compensarea accizelor aferente produselor energetice, în valoare de .X. lei, iar din analiza documentației puse la dispoziție de societate, echipa de inspecție a constatat că în perioada 02.11.2006-28.02.2007, .X. SA a introdus în antrepozitele fiscale situate în .X. și .X. și a eliberat în consum produsele energetice accizabile benzină și motorină importate din Austria.

Totodată, în perioada menționată, echipa de inspecție fiscală a identificat X de plăți prin virament bancar/ordin de plată în contul .X. aparținând Trezoreriei Municipiului Bucuresti, pentru motorina și benzina eliberate în consum din antrepozitele fiscale din .X. și .X., defalcate după cum urmează:

-pentru perioada 02.11.2006 - 30.11.2006, a fost achitată suma de .X. lei (X de plăți) cu titlul de „avans acciza/contravaloare acciza”

-pentru perioada 04.12.2006 - 28.12.2006, a fost achitata suma de .X. lei (X plăți) cu titlul de „avans acciza/contravaloare acciza”

-pentru perioada 03.01.2007 - 31.01.2007, a fost achitata suma de .X. lei (X plăți) cu titlul de „avans acciza/contravaloare acciza”

-pentru perioada 01.02.2007 - 28.02.2007, a fost achitata suma de X lei (X plăți) cu titlul de „avans acciza/contravaloare acciza”.

In concluzie, în perioada 02.11.2006 - 28.02.2007, .X. SA a achitat aferent eliberării în consum de produsele energetice accizabile din antrepozite fiscale autorizate situate in .X. și .X. suma totală de X lei, societatea considerând că din valoarea totală menționată suma de .X. lei este aferentă produselor energetice accizabile importate din Austria, introduse in cele doua antrepozite fiscale și eliberată ulterior în consum către benzinării proprii și clienți, pe piața internă.

In raport de solicitarea si argumentarea .X. SA echipa de inspecție fiscală precizează că aferent eliberării in consum, respectiv ieșirii din antrepozitul fiscal în vederea livrării către benzinării proprii și clienți, pe piața interna de benzină și motorină, din antrepozitele .X. și .X., pentru perioada 02.11.2006 - 28.12.2006 sunt aplicabile prevederile art. 165 Legea nr.571/2003, in vigoare în anul 2006 potrivit căreia acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau cand se

constata pierderi sau lipsuri de produse accizabile, iar pentru perioada 03.01.2007-28.02.2007 sunt aplicabile prevederile art.192 alin (1) din Legea nr. 571/2003 in vigoare începând cu anul 2007 potrivit căroră pentru orice produs accizabil acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum in Romania.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că la data formularii solicitării .X. SA nr..X./16.03.2011, în raport de momentul eliberării in consum, respectiv ieșirii din antrepozitul fiscal in vederea livrării către benzinării proprii și clienți, pe piața internă, de benzină și motorină în perioada noiembrie 2006-februarie 2007, sunt aplicabile prevederile art.98.2 alin.(20) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2011, pentru articolul 206<sup>42</sup> potrivit căroră nu intră sub incidența restituirii accizelor, produsele care au fost eliberate pentru consum cu mai mult de 2 ani înainte de data depunerii cererii de restituire.

Având în vedere cererea de restituire de accize și documentația aferentă, precum și prevederile legale în vigoare în perioada noiembrie 2006-februarie 2007 , organele de inspecție fiscală au concluzionat următoarele:

-în raport de sumele achitate în contul Biroului vamal Episcopia .X., de către .X. SA, aferente importului de produse energetice benzină și motorină, Autoritatea Națională a Vămilelor a stabilit faptul că sumele achitate reprezentau impozite legal datorate de societate și exigibile la momentul declarării mărfurilor în vamă, neexistând temei legal care să impună o regularizare ulterioară a declarațiilor vamale;

-în raport de documentația prezentată de societate, echipa de inspecție fiscală nu poate corela detaliat fiecare cantitate eliberată în consum în perioada noiembrie 2006-februarie 2007 din antrepozitele .X. și .X. cu cantitatea importată și introdusă în antrepozite, având în vedere că în cele două antrepozite existau deja stocuri de produse energetice la momentul recepției produselor energetice importate din Austria;

-în raport de sumele achitate de către .X. SA, față de momentul eliberării pentru consum, respectiv ieșirii din antrepozitele fiscale .X. și .X., in vederea livrării către benzinării proprii și clienți, pe piața internă, echipa de inspecție constată faptul că societatea avea această obligație legală, conform prevederilor legale în vigoare la acel moment, atât pentru produsele eliberate în consum în anul 2006 cât și pentru cele eliberate în consum în anul 2007, iar societatea nu a efectuat o plată nedatorată, în raport de ieșirea de produse energetice accizabile din antrepozitele fiscale;

-în raport de prevederile fiscale aplicabile la momentul formulării cererii de restituire/compensare accize către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și în raport de momentul eliberării în consum a produselor energetice benzină și motorină, cererea societății este tardiv formulată conform prevederile art.98.2 alin.(20) din Normele metodologice aplicabile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabile în anul 2011, de aplicare a prevederilor art.206<sup>42</sup>, eliberarea

in consum fiind în perioada noiembrie 2006 - februarie 2007, iar solicitarea fiind depusă în martie 2011, depășindu-se prin urmare termenul de 2 ani în care ar fi putut sa fie legal formulată solicitarea.

Prin urmare, pentru cererea de restituire/compensare accize înregistrata la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./16.03.2011 societatea .X. SA nu îndeplinește condițiile legale pentru a beneficia de restituirea/compensarea accizelor în sumă de .X. lei.

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

Referitor la accizele la produsele energetice în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de restituirea de accize la benzină și motorină în condițiile în care din documentele prezentate de contestatoare pentru a justifica solicitarea restituirii de accize nu rezultă că societatea a plătit de două ori accize pentru aceeași cantitate de produse energetice.

În fapt, în perioada 02.11.2006-26.12.2006 .X. S.A. (fostă .X. SA) a importat de la .X. - antrepozit fiscal .X., produse energetice accizabile, în speță motorină și benzină, în baza a X declarații vamale, pentru care a achitat în contul Biroului vamal Episcopia .X. cu titlul de "depozit obligații vamale/ datorii vamale estimate" accize și taxă pe valoarea adăugată.

Prin adresa nr..X./07.10.2008 .X. S.A. a solicitat Autorității Naționale a Vămile restituirea/compensarea accizelor în cuantum de .X. lei aferente produselor energetice care au facut obiectul a X de declarații vamale de import în perioada noiembrie 2006-decembrie 2006, pe motiv că mărfurile au fost introduse în antrepozite fiscale din .X. și .X. și la ieșirea din antrepozite în vederea livrării către benzinăriile proprii /clienți au fost achitate accize la momentul eliberării produselor pentru consum.

Prin adresa nr.SAV .X./LT/27.03.2009 Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămile a răspuns contestatoarei că sumele achitate reprezentau impozite legal datorate și exigibile la momentul declarării mărfurilor în vamă, iar autoritatea vamală nu este autoritatea competentă în soluționarea speței.

Ulterior, .X. S.A. a depus la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili cererea de restituire de accize înregistrată sub nr..X./16.03.2011 prin care a solicitat restituirea/ compensarea accizelor în cuantum de .X. lei având în vedere faptul că pentru aceeași cantitate de produse energetice accizele au fost plătite de două ori, o dată la momentul importului, iar a doua oară la momentul ieșirii din antrepozitele fiscale.

Urmare controlului efectuat în vederea soluționării cererii de restituire de accize, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat că aferent eliberării in consum, respectiv ieșirii din antrepozitul fiscal în vederea livrării către benzinării proprii și clienți, pe piața internă de benzină și motorină, din antrepozitele .X. și .X., pentru perioada 02.11.2006 -

28.12.2006 sunt aplicabile prevederile art.165 Legea nr.571/2003, în vigoare în anul 2006 potrivit căreia acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile, iar pentru perioada 03.01.2007 - 28.02.2007 sunt aplicabile prevederile art.192 alin.(1) din Legea nr.571/2003 în vigoare începând cu 1 ianuarie 2007 potrivit căreia pentru orice produs accizabil acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, atât pentru produsele eliberate în consum în anul 2006 cât și pentru cele eliberate în consum în anul 2007, societatea avea obligația să achite accizele în momentul ieșirii din antrepozitele fiscale din .X. și .X. în vederea livrării către benzinării proprii și clienți, motiv pentru care au respins la restituire suma de .X. lei reprezentând accize produse energetice prin Decizia de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili care face obiectul prezentei contestații.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.165 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările completările ulterioare, care prevede că:

*“ART.165*

*Exigibilitatea*

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

De asemenea art.166 alin.(1) lit.c) din același act normativ, stipulează că:

*“ART.166*

*Eliberarea pentru consum*

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

*c) orice import de produse accizabile, dacă produsele accizabile nu sunt plasate în regim suspensiv;(...)”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că accizele sunt exigibile la momentul eliberării pentru consum și la importul de produse accizabile, dacă produsele accizabile nu sunt plasate în regim suspensiv.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că .X. S.A. a importat de la .X. - antrepozit fiscal .X.n în perioada 02.11.2006-26.12.2006 produse energetice accizabile, în speță motorină și benzină, încărcate în vagoane cisternă, în baza a X declarații vamale de import, respectiv DVI nr..X./02.11.2006, nr..X./02.11.2006, nr..X./02.11.2006, nr..X./02.11.2006, nr..X./03.11.2006, nr..X./06.11.2006, nr..X./06.11.2006, nr..X./12.11.2006, nr..X./14.11.2006, nr..X./27.11.2006, nr..X./27.11.2006, nr..X./29.11.2006, nr..X./12.12.2006; nr.X/12.12.2006, nr.X/12.12.2006, nr.X/12.12.2006, nr.X/12.12.2006; nr.X/12.12.2006, nr.X/12.12.2006, nr.X/13.12.2006, nr..X./13.12.2006,



nr.X/18.12.2006, nr.X./07.12.2006, nr..X./07.12.2006, nr..X./07.12.2006,  
nr..X./22.12.2006, nr..X./24.12.2006, nr..X./24.12.2006, nr.X/25.12.2006,  
nr.X/25.12.2006, nr.X/26.12.2006 și nr.X/26.12.2006.

În baza celor X de declarații vamale de import, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a achitat cu OP nr..X./12.12.2006, nr..X./30.10.2006, nr..X./2006, nr..X./23.11.2006, nr..X./08.12.2006 și nr..X./05.12.2006, cu titlul de "depozit obligații vamale/ datorii vamale/ datorii vamale estimate" suma de .X. lei în contul .X. deschis la Trezoreria Statului beneficiar fiind Biroul vamal Episcopia .X..

Ulterior vămuirii, .X. S.A. susține că produsele energetice importate de la .X. - antrepozit fiscal .X.n, după ce au fost achitate accizele în contul Biroului vamal Episcopia .X. au fost introduse în antrepozitele fiscale de depozitare aflate la .X. și .X..

Or, potrivit dispozițiilor art.163 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*"c) antrepozitul fiscal este locul, aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv, de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu și de norme;(...)*

coroborate cu prevederile art.163 lit.f) din același act normativ care precizează că:

*f) regimul suspensiv este regimul fiscal conform căruia plata accizelor este suspendată pe perioada producerii, transformării, deținerii și deplasării produselor;"*

Prin urmare, din interpretarea dispozițiilor normative mai sus explicitate reiese că antrepozitul fiscal este locul, aflat sub controlul autorității fiscale competente unde produsele accizabile pot fi deținute, primite sau expediate în regim suspensiv și în consecință, nu pot fi deținute produse cu accize plătite.

Din documentele existente la dosarul cauzei depuse de societate, respectiv din Procesele verbale de recepție încheiate de reprezentanții .X. S.A. se reține că acestea au fost întocmite în cadrul depozitelor din .X. și .X., sunt semnate de șeful depozitului, gestionarul depozitului și un inspector .X. și poartă ștampila cu mențiunea ".X. - Depozit .X." și ".X. .X.."

Or, potrivit dispozițiilor legale antrepozitul fiscal este un loc aflat sub controlul autorității fiscale competente care are atribuții de a verifica și certifica intrarea mărfurilor în antrepozitul fiscal în regim suspensiv, nu un simplu depozit și prin urmare mărfurile nu puteau fi introduse în antrepozitul fiscal având anterior accizele plătite la biroul vamal.

Totodată, din documentele aflate la dosarul contestației organul de soluționare nu poate stabili dacă spațiile de la .X. și .X. unde susține contestatoarele că au fost mărfurile transportate după vămuire au fost plasate în locații autorizate ca antrepozite fiscale pentru care societatea deține autorizație de antrepozit fiscal de depozitare pentru produsele benzină super 100 și motorină 0,001% sulf importate sau au fost depozitate în spații aflate în afara antrepozitelor fiscale având în vedere faptul că antrepozitul fiscal este locul în care se pot depozita produse sub

supravegherea autorității fiscale/vamale competente doar în regim suspensiv, deci fără plata accizelor.

Astfel, deplasarea produselor accizabile între un biroul vamal de intrare și un antrepozit fiscal se efectuează în regim suspensiv în conformitate cu prevederile art.191 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

*“În cazul deplasării unui produs accizabil între un antrepozit fiscal și un birou vamal de ieșire din România sau între un birou vamal de intrare în România și un antrepozit fiscal, acciza se suspendă, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de norme. Aceste condiții sunt în conformitate cu principiile prevăzute la [art. 186](#) - 190.”*

coroborat cu pct.15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“15.(...)(4) În situația deplasării unui produs accizabil între un birou vamal de intrare în România și un antrepozit fiscal, acciza se suspendă dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:*

*a) produsul accizabil este însoțit de 3 copii ale declarației vamale pe care biroul vamal menționează în partea superioară "utilizat ca document administrativ de însoțire". Mențiunea se face prin aplicarea unei ștampile care va conține acest text;*

*b) ambalajul în care este deplasat produsul are la exterior marcaje care identifică cu claritate tipul și cantitatea produsului aflat în interior;*

*c) containerul în care este deplasat produsul este sigilat potrivit prevederilor pct. 13;*

*d) produsul este însoțit de dovada constituirii de către antrepozitul fiscal primitor a unei garanții pentru plata accizelor aferente produsului deplasat.*

*(5) Cele 3 copii ale declarației vamale însoțesc produsele accizabile până la antrepozitul fiscal primitor.*

*(6) După certificarea acestor copii de către antrepozitul fiscal primitor, o copie se reține de către acesta, o copie este transmisă înapoi la biroul vamal de intrare, iar a treia se transmite autorității fiscale teritoriale în raza căreia își desfășoară activitatea antrepozitul fiscal primitor.*

*(7) Dovada constituirii garanției de către antrepozitul fiscal pentru plata accizelor aferente produsului deplasat va fi reprezentată de confirmarea scrisă a autorității fiscale teritoriale privind garanția depusă, în conformitate cu prevederile [art. 183](#) lit. a) din Codul fiscal.”*

Astfel, potrivit prevederilor legale de mai sus, în cazul deplasării produselor accizabile între un birou vamal de intrare în teritoriul comunitar și un antrepozit fiscal din România, acciza se suspendă dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de norme în conformitate cu principiile art.186-190 din Codul fiscal, condiții privind regulile aplicabile deplasării și primirii produselor accizabile aflate în regim

suspensiv, instituindu-se setul de măsuri care au rolul de a verifica originea, livrarea, transportul și admiterea produselor accizabile deplasate în regim suspensiv.

În această situație importul unui produs accizabil, urmat de plasarea într-un regim suspensiv de accize în cadrul unui antrepozit fiscal de depozitare, nu poate fi considerată eliberare pentru consum și nu intervine exigibilitatea accizelor.

Prin urmare, societatea avea posibilitatea potrivit dispozițiilor mai sus enunțate să deplaseze produsele energetice în regim suspensiv, fără plata accizelor, sub supravegherea autorităților fiscale/vamale competente, dacă ar fi respectat condițiile prevăzute de legiuitor cu atât mai mult cu cât la inițierea importului societatea a știut care va fi destinația finală, respectiv depozitele din .X. și .X..

În consecință, având în vedere faptul că societatea nu a depus documentele din care să rezulte că produsele energetice benzină super 100 și motorină 0,001% sulf au intrat în antrepozitul fiscal, iar prin actul de control echipa de inspecție fiscală menționează că *“în raport de documentația prezentată de societate, nu poate corela detaliat fiecare cantitate eliberată în consum cu cantitatea importată și introdusă în antrepozite, având în vedere că în cele două antrepozite (.X. și .X.) existau deja stocuri de produse energetice la momentul recepției produselor energetice importate din Austria - antrepozit .X.”*, organul de soluționare nu poate stabili dacă produsele energetice importate cu cele treizeci și două de declarații vamale pentru care a achitat accizele au intrat în antrepozitele fiscale din .X. și .X., în situația în care în care aceasta contravine însăși definiției antrepozitului fiscal pentru care societatea a primit autorizație prevăzută în mod expres la art.163 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că antrepozitul fiscal este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv și nu pot fi introduse produse pentru care accizele au fost deja plătite.

Mai mult decât atât, societatea nu a prezentat nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceeași cantitate de produse energetice importate cu cele treizeci și două de declarații vamale pentru care societatea a achitat în contul Biroului vamal Episcopia .X. accize este și cantitatea intrată integral în antrepozitele fiscale din .X. și .X. și pentru care în momentul ieșirii din antrepozitele fiscale contestația ar mai fi achitat încă o dată accize.

Se reține că plătitorul trebuie să facă dovada plății duble pentru aceleași produse pentru că între plătitor și beneficiar există raport obligațional și există obligația plătitorului.

Încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 și au respins la restituire accize în cuantum de .X. lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA.

Referitor la plata dublă invocată de contestatoare se reține că din documentele prezentate de societate respectiv Procese verbale de recepție întocmite la depozitele din .X. și .X., Fișa contului X privind "*Accizele datorate și achitate de clienți*" întocmite pentru noiembrie 2006-februarie 2007 pentru cele două depozite, S8.6 Fișa contului întocmită pentru Sucursala Peco Dambovița și .X., ordinele de plată cu care .X. a achitat în contul .X. SA accize pentru depozitele deținute în țară și extrasele de cont emise de Trezorerie, documente întocmite în perioada noiembrie 2006-februarie 2007, nu confirmă cele susținute de contestatoare în sensul că nu pot fi identificate cantitățile de produse energetice importate cu cele X de declarații vamale că ar fi fost introduse în antrepozite fiscale cu accize plătite și la ieșirea din antrepozite .X. SA ar mai fi achitat încă o dată accize pentru aceleleași cantități de benzină și motorină.

Astfel, cu ordinele de plată cu care societatea a achitat accize în contul Biroului vamal Episcopia .X. și-a plătit drepturile vamale datorate pentru importurile efectuate și exigibile la momentul depunerii declarațiilor vamale.

În ceea ce privește plățile efectuate de societate pentru produsele energetice livrate către benzinările proprii și clienți din antrepozitele fiscale din .X. și .X., acestea erau datorate de către societate întrucât la momentul eliberării în consum intervine exigibilitatea accizelor.

Prin urmare, se reține că cele două momente de exigibilitate a accizelor sunt diferite, o dată la momentul depunerii declarațiilor vamale aferente importurilor, iar a doua oară la momentul scoaterii din antrepozite fiscale a produselor energetice pentru că sunt operațiuni distincte, iar societatea deși afirmă că este aceeași marfă nu probează cu niciun document afirmațiile sale.

Mai mult decât atât, echipa inspecție fiscală a menționat în Procesul verbal nr..X./04.07.2016 că "*în raport de documentația prezentată de societate nu poate*

*corela detaliat fiecare cantitate eliberată în consum cu cantitatea importată și introdusă în antrepozite...”*

În ceea ce privește aprecierea contestatoarei potrivit căreia a efectuat o plată nedatorată întrucât a plătit accize de două ori pentru aceleași produse, aceasta nu poate fi reținută având în vedere că, potrivit doctrinei, orice plată efectuată este prezumată, până la proba contrară, că a fost determinată de intenția de a stinge o datorie proprie, iar petenta nu a prezentat o probă contrară, certă și indubitabilă.

Potrivit doctrinei, se reține că plata nedatorată posedă o latură economică, respectiv transferul unei valori - îndeplinită în speță, o latură juridică, respectiv absența datoriei - neîndeplinită în speță, la care se adaugă latura de ordin psihic, respectiv eroarea plătitorului, aspect pe care petenta nu îl invocă în apărarea sa pe parcursul contestației, contribuabilul susținând că a plătit de două ori accize pentru aceleași produse fără a invoca eroarea sau a specifica ce anume a determinat aceasta și, totodată, nu prezintă nicio explicație logică din care să rezulte motivul pentru care a introdus în antrepozitul fiscal produse care aveau acciza plătită, din moment ce rolul antrepozitului fiscal este acela de a permite depozitarea produselor accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor.

În consecință, afirmația contestatoarei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din documentele prezentate de societate nu rezultă că pentru produsele energetice importate din Austria în perioada noiembrie-decembrie 2006 a achitat de două ori accize.

Referitor la invocarea de către societate a dispozițiilor art.11 din Directiva Consiliului Europei 2008/118 (CE) din 16 decembrie 2008 precizând că aceasta prevede posibilitatea restituirii accizelor produselor eliberate în consum la solicitarea contribuabilului de către autoritățile competente, se reține că într-adevăr la SECȚIUNEA 2 "*Restituirea și remiterea*" art.11 prevede dreptul contribuabililor de a solicita restituirea accizelor care au fost eliberate în consum, dar și dreptul autorităților competente din statele membre ale Uniunii Europene de a stabili condițiile de restituire a accizelor în scopul de a preveni orice formă posibilă de evaziune sau abuz.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia solicitarea restituirii de accize a fost întemeiată pe prevederile art.117 lit.b) din Codul de procedură fiscală care menționează că se restituie la cerere debitorului sumele plătite în plus față de obligația fiscală, aceste dispoziții nu sunt aplicabile în cauză întrucât articolul invocat se referă la obligațiile fiscale achitate de către contribuabili în quantum mai mare decât cele declarate de acesta, or în cazul de față contestatoarea a achitat accizele datorate conform prevederilor legale, nerezultând din documentele prezentate atât în timpul inspecției fiscale și în susținerea contestației că a efectuat plăți în plus așa cum eronat susține societatea în contestația formulată.

În concluzie, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 emisă în baza Procesului verbal nr..X./04.07.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru accize în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

## DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de respingere a cererii de restituire a accizelor nr..X./06.07.2016 emisă în baza Procesului verbal nr..X./04.07.2016 de către organele inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru accize la benzină și motorină în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL

X