



**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, București

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 1 / 2015**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X.S.R.L. – în faliment,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor -

Agenția Națională de Administrare Fiscală

sub nr.908130/19.12.2011 și

reînregistrată sub nr.920839/11.06.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X.S.R.L. din .X. – în faliment, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/11.06.2014, asupra faptului că Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia civilă nr..X./12.12.2013, irevocabilă, a admis recursul declarat de **S.C. .X.S.R.L. – în faliment**, a anulat Decizia nr.132/16.03.2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a obligat Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze pe fond contestația administrativă.

Prin Decizia nr.132/16.03.2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L. – în faliment** împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. privind suma totală de .X.lei din care:

-accize la motorină în sumă de .X.lei,

-majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,

-penalități de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,

-accize la biodiesel în sumă de .X.lei,

-majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei,

-penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

**S.C. .X.S.R.L. – în faliment** a atacat Decizia nr.132/16.03.2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor la Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal care, prin Sentința civilă nr..X./01.10.2012 pronunțată în dosarul civil nr..X./2/2012, a respins cererea formulată de contestatoare împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Prin Decizia nr..X./13.05.2014, irevocabilă, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de **S.C. .X.S.R.L. – în faliment** împotriva Sentinței civile nr..X./01.10.2012 pronunțată în dosarul civil nr..X./2/2012 de Curtea de Apel .X. – Sectia a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, a modificat sentința recurată, în sensul că a admis acțiunea formulată de societate, a anulat Decizia nr.132/16.03.2012 emisa de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a obligat Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze pe fond contestația administrativă.

Având în vedere soluția dispusă de Înalta Curte de Casație și Justiție, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L. – în faliment** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./18.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de **.X.lei**.

**I.Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./18.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., precizând următoarele:**

Contestatoarea solicită constatarea nulității Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011, invocând prevederile art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât actul administrativ fiscal mai sus precizat nu prezintă semnătura unuia dintre membrii organului fiscal împuternicit pentru control, celălalt membru al echipei de control semnând cu obiecțiuni în sensul că *”nu s-a ținut cont de Decizia nr.34/02.02.2011”*.

De asemenea, **S.C. .X.S.R.L.** susține că pentru operațiunile de import motorină din perioada supusă controlului, respectiv 01.01.2007-31.12.2009, organele de control în mod eronat au considerat că societatea nu putea să desfășoare operațiuni în regim suspensiv de la plata accizelor pe motiv că nu este autorizată în acest sens, fiind încălcate prevederile titlului VII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Asfel, societatea afirmă că la momentul intrării motorinei pe teritoriul României, aceasta a fost plasată în incinta antrepozitului fiscal .X.în depozit temporar pe baza declarației vamale sumare, iar la momentul depunerii declarației vamale de import a fost solicitat Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. și aprobat regimul 0700, iar în căsuța 44 s-a menționat că declarația vamală este document administrativ unic în conformitate cu prevederile art.191 alin.(1) pct.2 din Codul fiscal și pct.15 alin.(5) din Normele metodologice.

Societatea arată că motorina nu a fost deplasată efectiv între două puncte, fiind schimbat doar regimul juridic prin modificarea statutului acesteia, din depozitare temporară pe baza declarației sumare în marfă importată plasată în antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. conform regimului vamal 0700 validat de autoritatea vamală și sub supravegherea acesteia.

La momentul în care motorina a părăsit antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. fie a fost achitată acciza și taxa pe valoarea adăugată în cazul eliberării în consum, fie S.C.

.X.S.A. în calitate de antrepozit fiscal a emis document administrativ de însoțire în situația livrărilor către alte antrepozite fiscale.

Totodată, contestatoarea afirmă că este eronată constatarea organelor de control că ar fi deținut și expediat produse accizabile în regim suspensiv de accize, mai ales pentru faptul că această culpă a fost stabilită inițial de reprezentanții Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. care au întocmit Procesul verbal nr..X./22.06.2010 și Decizia de regularizare a situației nr..X./22.06.2010, acte anulate în totalitate de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia de soluționare nr.34/01.02.2011.

Societatea invocă faptul că atât prin Procesul verbal nr..X./22.06.2010 în baza căruia a fost emisă Decizia de regularizare a situației nr..X./22.06.2010, cât și prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./18.11.2011 sunt reținute aceleași "culpe" în sarcina **S.C. .X.S.R.L.**, contestatoarea arătând că prin Decizia de soluționare nr.34/01.02.2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sunt menționate puncte de vedere referitoare la modul de plasare în regim suspensiv a produselor accizabile, mișcarea acestor produse către alt antrepozit din România și regulile de exigibilitate a accizei emise de direcțiile de specialitate în domeniul accizelor și taxei pe valoarea adăugată din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Mai mult, societatea susține că urmare Deciziei de soluționare nr.34/01.02.2011, Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X. a efectuat controlul operațiunilor derulate în perioada 2007-aprilie 2010 și a întocmit Nota unilaterală nr..X./11.04.2011.

Societatea arată că în perioada 2007-2010 S.C. .X.S.A. a funcționat ca antrepozit fiscal de depozitare, iar prin statutul său de funcționare, a păstrat în depozitele sale marfa clienților, funcționând ca un antrepozit public.

Societatea invocă adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. nr..X./2007 prin care Direcția de autorizări din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizează că produsele energetice aparținând unei terțe societăți pot fi depozitate în antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. cu aplicarea regimului suspensiv de la plata accizei, precum și faptul că în locația Port .X. nu este necesar a fi autorizat alt antrepozitar fiscal.

Contestatoarea consideră că a efectuat operațiuni legale de import cu plasare în regim suspensiv a motorinei fără introducerea acesteia în consum, deci fără a se genera exigibilitatea accizei așa cum este definită la art.165 și art.166 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea susține că deplasarea produselor accizate între antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. și antrepozitul cumpărător al produselor aparținând **S.C. .X.S.R.L.** a fost efectuată pe baza DAI-urilor emise de expeditor și confirmate la destinație în toate cazurile de către autoritatea vamală competentă, în conformitate cu prevederile art.166 alin.(2) lit.a), art.187 alin.(1) și alin.(2), art.188 lit.a)-d) și art.189 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la achizițiile de biodiesel, societatea arată că organele de inspecție fiscală pe baza aceluiași considerente, respectiv faptul că nu este autorizată ca antrepozit fiscal, au calculat accize datorate la nivelul accizei benzinei cu plumb pentru toată cantitatea de biodiesel achiziționată de **S.C. .X.S.R.L.** în perioada octombrie 2007-31.12.2009 și introdusă în antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A.

Totodată, contestatoarea afirmă că echipa de control cunoștea foarte bine că tot biodieselul achiziționat este un produs energetic scutit de la plata accizelor conform

prevederilor art.201 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care a fost introdus în antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. cu înștiințarea și sub supravegherea autorității vamale competente conform documentelor puse la dispoziție pe perioada controlului și nu a fost pus în vânzare în mod fraudulos neîncadrându-se în prevederile Secțiunii IV art.175 alin.(5) din Codul fiscal.

Societatea contestatoare precizează că acel control efectuat de către reprezentanții Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. în perioada februarie – martie 2011, ca urmare a Deciziei nr.34/01.02.2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, încheiat cu Nota unilaterală nr..X./11.04.2011 a confirmat faptul că, în ceea ce privește evidențierea motorinei proprietatea **S.C. .X.S.R.L.** depozitată în incinta antrepozitului fiscal al S.C. .X.S.A., a biodieselului necesar efectuării amestecului în vederea comercializării ulterioare, situația stocurilor și livrărilor efectuate s-au realizat în condiții de legalitate.

Referitor la concluziile organelor de control privind verificarea legalității și conformității depunerii declarațiilor de accize, contestatoarea afirmă că nu putea depune declarații de accize atâta timp cât motorina livrată din antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. către alte antrepozite a ajuns la destinație, DAI-urile fiind avizate la destinație de autoritatea fiscală competentă, **S.C. .X.S.R.L.** prezentând exemplarul 3 al DAI-urilor certificate în mod corespunzător de către autoritatea vamală și în conformitate cu prevederile art.189 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea fiind exonerată de orice obligație de la plata accizelor pentru produsele respective.

Referitor la operațiunile de amestec a cantității de .X.tone de motorină Euro 4, cantitate transportată direct din .X., cu cantitatea de .X.tone biodiesel, în afara antrepozitului fiscal, contestatoarea subliniază faptul că pct.23.8 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 invocat de organele de control în raportul de inspecție fiscală nu prevede în sarcina antrepozitarului obligația întocmirii unui proces verbal de amestec, ci doar obligația ca acest amestec să se realizeze în regim suspensiv numai în antrepozite fiscale, sub supraveghere fiscală.

Astfel, **S.C. .X.S.R.L.** susține că pentru această operațiune a pus la dispoziția organului de control documentele, respectiv declarații vamale de import, conosamente, permise de încărcare și descărcare, certificate de origine și conformitate, rapoarte de descărcare, acte de încărcare, ordine de plată aferente plății externe a produselor și plății accizei și taxei pe valoarea adăugată aferentă, adrese către Biroul Vamal .X., prin care se demonstrează că operațiunea de amestec a motorinei cu biodiesel a avut loc în incinta antrepozitului fiscal al S.C. .X.S.A. .X. și că la scoaterea cantității rezultată în urma amestecului și introducerii motorinei în consum contestatoarea a achitat accizele și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Referitor la constatarea organelor de control cu privire la faptul că în perioada 01.10.2007-31.12.2009 **S.C. .X.S.R.L.** a livrat motorina EURO 5 către .X.AG, destinată utilizării de către trupele NATO la prețuri fără accize deși nu avea calitatea de antrepozitar autorizat, contestatoarea susține că livrarea s-a efectuat din antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. către baza militară NATO din .X., în conformitate cu prevederile art.199 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.21.3 alin.(1)-(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează că forțele NATO sunt beneficiare ale scutirii de accize.

Contestatoarea susține că toate culpele reținute în sarcina sa se datorează interpretării eronate a faptului că **S.C. .X.S.R.L.** neavând calitatea de antrepozitar autorizat sau de operator înregistrat/neînregistrat, în perioada supusă controlului nu ar fi avut dreptul să plaseze marfa importată în regim suspensiv de accize în antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. și nu putea să înstrăineze această marfă în regim suspensiv de accize prin livrarea din antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. către alte antrepozite din țară pe bază de DAI-uri.

**S.C. .X.S.R.L.** consideră că prin emiterea Deciziei nr..X./18.11.2011 s-a încălcat în mod grav principiul autorității de lucru judecat, având în vedere concluziile Deciziei nr.34/01.02.2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, precum și Notei unilaterale nr..X./11.04.2011 încheiată de Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X..

**II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./18.11.2011, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. au stabilit următoarele :**

**Referitor la modul de calcul, declararea și achitarea accizelor la produsele energetice**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 18.10.2007–31.12.2009 societatea a importat produse energetice accizabile fără a achita acciza la momentul importului deși aceasta nu a fost autorizată să desfășoare operațiuni cu produse energetice accizate în regim suspensiv de la plata accizelor, prin întocmirea documentelor administrative unice, cu încălcarea prevederilor titlului VII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada octombrie 2007-31 decembrie 2009 societatea în baza declarațiilor vamale de import depuse la Biroul vamal .X. .X.a solicitat acordarea regimului 0700 *“Punere în liberă circulație cu plasarea simultană a mărfurilor în regim de antrepozitare, altul decât antrepozit vamal”*, pentru un număr de X de declarații vamale și regimul 4500 *“Punerea în liberă circulație a mărfurilor și introducerea în consum fie, fie cu achitarea TVA, fie cu achitarea accizelor aferente mărfurilor și plasare în regim de antrepozit fiscal”* pentru un număr de X de declarații vamale, cu mod de plată *“Suspendare/amânare/scutire de la plată la momentul vămuirii”* a accizelor și taxei pe valoarea adăugată, cu înscrierea în caseta X din declarațiile vamale că documentul este *“utilizat ca DAI”*.

Organele de inspecție fiscală arată că pentru operațiunile mai sus menționate au solicitat Direcției Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor un punct de vedere privind corecta declarare a mărfurilor importate prin utilizarea regimurilor 0700 și 4500, având în vedere că societatea nu avea calitatea de antrepozitar autorizat, legalitatea depozitării produselor energetice importate și deplasate în baza documentelor administrative unice întocmite de către importator, utilizate ca DAI-uri, în antrepozitul fiscal autorizat al S.C. .X.S.A. .X. și legalitatea deținerii de către **S.C. .X.S.R.L.**, și livrării către diverși beneficiari, antrepozitari autorizați, a produselor energetice accizabile în regim suspensiv de la plata accizei.

În răspunsul primit de la Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale cu adresa nr..X./SIFPA/01.03.2011, se precizează faptul că *“mișcarea în regim suspensiv de accize dintre biroul vamal și antrepozitul fiscal .X.nu putea fi inițiată de .X.SRL”*, precum și faptul că *“.X.SRL nu avea dreptul legal de a deține și expedia produse accizabile în regim suspensiv de accize”*.

Astfel, potrivit celor anterior menționate și având în vedere faptul că în perioada 2007 – 2009, **S.C. .X.S.R.L.** nu a fost autorizată ca antrepozit autorizat, operator înregistrat sau operator neînregistrat, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea, în calitate de importator de produse accizabile avea obligația calculării, declarării și achitării accizelor la momentul importului conform prevederilor art.193 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie 2007–31 decembrie 2009 societatea a realizat un număr de X operațiuni de import produse accizabile, motorină necondiționată cu un conținut de sulf de max.0,05%, NC 27101941, regim 4500 și un număr de X importuri produse accizabile, regim 0700, fără a achita accizele la momentul efectuării importurilor, fiind încălcate prevederile art.191 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor pct.15 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **S.C. .X.S.R.L.** nefiind antrepozitar autorizat de către autoritatea fiscală competentă, recunoscut pentru circulația națională a produselor accizabile.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 2007 – 31 decembrie 2009, **S.C. .X.S.R.L.** nu a putut prezenta niciun document privind constituirea garanției care să asigure plata accizelor care pot deveni exigibile pentru produsele accizabile deplasate în regim de suspendare de la plata accizei, acest fapt având caracter obligatoriu pentru antrepozitarii autorizați conform dispozițiilor art.183 alin.(1) lit.a) coroborat cu art.198 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor pct.20 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a constatat că titularul operațiunilor de import, **S.C. .X.S.R.L.**, este proprietarul produselor accizabile, astfel că prin plasarea mărfurilor într-un antrepozit fiscal ca și un antrepozitar autorizat a beneficiat fără drept de regimul suspensiv de la plata accizelor, singurul în drept de a primi și deține produse accizabile într-un antrepozit fiscal fiind antrepozitarul autorizat conform art.163 lit.(c) și lit.(e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina societății a obligațiilor suplimentare reprezentând accize în sumă .X.lei, precum și accesorii aferente acestora, respectiv majorări de întârziere în sumă de .X.lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei.

#### **Referitor la achiziționarea de biodiesel în vederea condiționării cantităților de motorină destinate comercializării**

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza documentelor fiscale privind achizițiile de biodiesel, jurnalele de cumpărări și situațiile și evidențele contabile puse la dispoziție de către societate, că în perioada noiembrie 2007 – 31 decembrie 2009 **S.C. .X.S.R.L.** a achiziționat atât de la diverși furnizori interni și din comunitate, antrepozitari autorizați, cât și din import, la prețuri fără accize, diverse cantități de biodiesel, NC 3824 90 99, în vederea amestecului cu motorină și vânzării către diverși beneficiari drept combustibil pentru motor cu încălcarea prevederilor pct.5 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că **S.C. .X.S.R.L.** nu a fost autorizată ca antrepozitar autorizat pentru a primi, deține și expedia produse accizabile și nici pentru achizițiile intracomunitare de produse energetice, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.168 alin.(2) coroborat cu dispozițiile art.165 și art.166 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu dispozițiile pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.194 alin.(4), art.197 alin.(1) și art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, responsabili fiind **S.C. .X.S.R.L.** și furnizorii de biodiesel.

În urma constatărilor, echipa de control a procedat la calculul accizelor datorate de către proprietarul și deținătorul produselor accizabile în afara unui regim suspensiv, respectiv **S.C. .X.S.R.L.**, stabilind în sarcina societății accize în sumă de .X.lei, precum și accesorii aferente acestora, respectiv majorări de întârziere în sumă de .X.lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei.

#### **Referitor la verificarea legalității și conformității depunerii declarațiilor de accize**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă controlului **S.C. .X.S.R.L.** a achiziționat de la diverși furnizori interni și din comunitate, antrepozitari autorizați, și din import, la prețuri fără accize, diverse cantități de motorină cu un conținut de sulf de maxim 0,05%, NC 27101941 și de biodiesel, NC 3824 90 98.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. .X.S.R.L.** nu a fost autorizată ca antrepozitar autorizat, operator înregistrat sau neînregistrat, iar declarațiile depuse de contestatoare nu cuprind livrările de produse accizabile, considerate de societate "în regim suspensiv", accizele nefiind calculate și neevidențiate ca obligații de plată în facturile fiscale emise, încălcând prevederile art.194 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în scopul sustragerii de la plata accizelor datorate bugetului de stat.

#### **Referitor la realizarea amestecului motorinei achiziționate din import cu biodiesel**

În perioada verificată **S.C. .X.S.R.L.** a condiționat diferite cantități de motorină prin amestec cu biodiesel în antrepozitul fiscal al antrepozitarului autorizat S.C. .X.S.A. în baza Contractului de prestări servicii nr..X./2007, iar din documentele verificate și din răspunsurile la Nota explicativă nr..X./11.05.2011, organele de inspecție fiscală au constat că amestecul de motorină s-a făcut fără respectarea prevederilor pct.23.8 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că societatea nu a pus la dispoziția organelor de control niciun document din care să reiasă că operațiunile de amestec s-au făcut sub supravegherea autorității vamale și cu validarea acesteia și nu au fost puse la dispoziție documente justificative și evidențe contabile din care să rezulte mișcările de produse energetice accizabile între gestiunile **S.C. .X.S.R.L.** în calitate de proprietar și beneficiar și S.C. .X.S.A. .X. în calitate de prestator.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații privind modul de realizare a amestecului cantității de .X.tone motorină Euro 4 din DVI nr..X./23.11.2007, cantitate transbordată direct din .X. pe barja nr..X., cu cantitatea .X.tone biodiesel din DVI

nr..X./23.11.2007, rezultând faptul că amestecul s-a realizat în afara antrepozitului fiscal, cu încălcarea prevederilor pct.23.8 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie 2007-31 decembrie 2009 **S.C. .X.S.R.L.** a livrat diferite cantități de motorină Euro 5 către .X.AG, destinate utilizării de către trupele NATO, în baza contractului încheiat cu aceasta, la prețuri fără accize, deși nu avea calitatea de antrepozitar autorizat, cu încălcarea prevederilor art.199 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.23.8 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că nu au fost prezentate cereri de restituire a accizei conform procedurii menționate la pct.21.3 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr..X./18.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X.lei din care:

- accize la motorină în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- penalități aferente accizelor în sumă de .X.lei,
- accize la biodiesel în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- penalități aferente accizelor în sumă de .X.lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală:**

**A.Aspecte procedurale**

Referitor la invocarea nulității Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011 și Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 întrucât actele administrativ fiscale nu prezintă semnătura unuia dintre membrii organului fiscal împuternicit pentru control, fiind încălcate prevederile art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din actul menționat mai sus, unde se precizează: *“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii*



*persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu. ”*

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Astfel, excepția ridicată de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011 și Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 nu poate fi reținută ca întemeiată, întrucât aceste acte conțin numele și prenumele în clar a celui care le-a întocmit, a șefului de serviciu care a avizat și a conducătorului activității de inspecție fiscală care a aprobat actele administrative fiscale, prin urmare nu se poate vorbi de nulitatea acestor acte având în vedere că poartă semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal conform prevederilor legale, chiar dacă unul dintre inspectori a formulat opinie separată.

Potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza în raportului de inspecție fiscală și poartă semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal. Având în vedere cele prezentate se reține ca neîntemeiată susținerea societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a prevederilor art.46 coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **fapt pentru care se va proceda la analiza pe fond a cauzei.**

#### **B.Aspecte de fond**

**Referitor la suma de .X.lei reprezentând accize la motorină în sumă de .X.lei, majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei, penalități de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei, accize la biodiesel în sumă de .X.lei, majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei și penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea putea beneficia de scutire de la plata accizelor pentru produsele energetice plasate în locațiile autorizate ca antrepozit fiscal ale S.C. .X.S.A. și dacă putea livra în regim suspensiv respectivele produse energetice către alte antrepozite fiscale sau într-un scop scutit, în condițiile în care nu deținea ea însăși autorizație de antrepozit fiscal.**

**În fapt**, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X., în perioada 18.10.2007-31.12.2009 **S.C. .X.S.R.L.** a importat produse energetice fără a achita accizele la momentul importului deși nu era autorizată să desfășoare operațiuni cu produse energetice accizate în regim suspensiv de la plata accizelor.

Pentru perioada 18.10.2007-31.12.2009, societatea în baza declarațiilor vamale de import depuse la Biroul vamal .X. .X.a solicitat regimul 0700 *"Punere în liberă circulație cu plasarea simultană a mărfurilor în regim de antrepozitare, altul decât antrepozit vamal"*, pentru un număr de X de declarații vamale și regimul 4500 *"Punerea în liberă circulație a mărfurilor și introducerea în consum, fie cu achitarea TVA, fie cu achitarea accizelor aferente mărfurilor și plasare în regim de antrepozit fiscal"* pentru un număr de 30 de declarații vamale, cu înscrierea în caseta 44 din declarațiile vamale că documentul este *"utilizat ca DAI"*.

De asemenea, în perioada octombrie 2007 - decembrie 2009 societatea contestatoare a achiziționat de la diverși furnizori interni și din comunitate, antrepozitari autorizați și din import, la prețuri fără accize, diverse cantități de biodiesel, cod NC 38249099.

Marfurile achiziționate s-au deplasat între antrepozitele fiscale expeditoare și antrepozitul fiscal aparținând S.C. .X.S.A însoțite de DAI, fiind utilizate pentru condiționarea motorinei.

**S.C. .X.S.R.L.**, în calitate de beneficiar și expeditor, a încheiat cu S.C. .X.S.A., în calitate de prestator și expediționar, Contractul de prestări servicii și expediție import/export produse petroliere nr..X./C/2009 având ca obiect *"totalitatea operațiunilor efectuate de prestator în legătură cu manipularea produselor petroliere cuprinse, după cum urmează:*

*-descărcarea din cisterne CF/autocisterne/nave maritime în rezervoare, în limita spațiului de stocare disponibil la data solicitării importului;*

*-descărcarea din nave maritime în cisterne CF/barje fluviale prin transbord direct;*

*-descărcarea din cisterne CF/autocisterne în nave maritime prin transbord direct;*

*-depozitarea în rezervoarele prestatorului;*

*-condiționarea motorinei prin amestecarea cu biodiesel;*

*-încărcarea din rezervoare în nave maritime, barje fluviale, cisterne CF și autocisterne."*

De asemenea, în contractul de prestări servicii și expediție import/export produse petroliere menționat mai sus, la pct.IV *"Obligațiile părților"* sunt prevăzute, printre altele, următoarele obligații:

***"Obligațiile beneficiarului***

*(...)*

*Art.4.4.Beneficiarul asigură obținerea liberului de vamă și plata taxelor vamale, conform cadrului legal în vigoare la data efectuării prestației.*

*Pentru operațiunile de import Beneficiarul se obligă să pună la dispoziția Prestatorului o copie a Declarației Vamale cu liberul de vamă, urmând ca în baza acesteia Prestatorul să înceapă livrarea produselor importate, iar pentru export o copie a Declarației Vamale de Export necesară la emiterea facturilor de prestații.*

*(...)*

*Art.4.6.Beneficiarul va asigura expedierea produselor în trenuri complete formate din maxim X vagoane-cisternă pe X osii, corespunzătoare din punct de vedere tehnic și a mărfii care se transportă, libere de orice taxe, până la fronturile de descărcare ale Prestatorului.*

*Fiecare transport va fi însoțit de setul de documente complete:*

*-scrisoare de trăsură;*

*-aviz de expediție;*

*-notă de greutate;*

- declarația de conformitate;
- document administrativ de însoțire;
- listă de sigilii;
- fișă tehnică de securitate.

(...)

*Art.4.14. Beneficiarul va asigura din timp și va pune la dispoziția Prestatorului:*

- avize de expediție speciale necesare expedierii mărfii;
- documente administrative de însoțire;

*-scrisori de trăsură completate, ștampilate și semnate la rubrica "Expeditor" cu numele Beneficiarului, documente ce se vor folosi de Prestator numai pentru expediția produselor Beneficiarului;*

(...)

*Art.4.19. Beneficiarul avizează prin fax cu cel puțin 3 zile înainte, data de sosire a barjelor în Portul .X.(...)*

*Manevrarea barjelor la/de la dana de descărcare este în sarcina Beneficiarului. (...)*

*Art.4.20. Beneficiarul transmite, în scris, comenzile de condiționare a motorinei prin amestecare cu biodiesel, specificând mijlocul de transport care aduce biodieselul, cantitatea de biodiesel și motorină ce se vor amesteca.*

(...)

*Art.4.27. Asigurarea bunurilor contra tuturor riscurilor este în sarcina Beneficiarului.*

*Art.4.28. Funcție de cantitățile și de calitățile derulate, Beneficiarul și Prestatorul stabilesc de comun acord cantitățile de marfă ce reprezintă stocul tehnologic (nepompabil) din rezervoare și zestrea conductelor. Aceasta va fi returnată Beneficiarului la sfârșitul operațiunii sau la expirarea contractului.*

#### **Obligațiile prestatorului**

(...)

*Art.4.35. Prestatorul întocmește documentele în legătură cu marfa și operarea navei, conform instrucțiunilor primite de la Beneficiar, iar atunci când este cazul, întocmește documentele care pot fi utilizate de către Beneficiar în apărarea intereselor sale și îi pune la dispoziție un set de documente.*

*Art.4.36.Prestatorul asigură încărcarea mărfii conform cu instrucțiunile primite de la Beneficiar și întocmește documentele de expediere a mărfii pe care le transmite Beneficiarului.*

*Art4.37.Prestatorul efectuează recepția cantitativ-calitativă a mărfii la rezervoarele terestre, cisterne CF, autocisterne, barje fluviale și la bordul navelor, în prezența inspectorului de terță parte, metoda de calcul a cantității fiind ASTM (în aer).*

*Art.4.38. Prestatorul asigură primirea produselor petroliere cont .X.SRL spațiile de depozitare proprii, în amestec cu produsele de aceeași calitate ale altor beneficiari.*

(...)

*Art.4.40. Prestatorul condiționează motorina prin amestecare cu biodiesel, la solicitarea Beneficiarului, comunicând în scris Beneficiarului cantitățile de produse folosite."*

Totodată, la pct.V din același contract menționat anterior se menționează la "Art.5.9. Prestatorul va întocmi lunar situația mișcării produselor, care va cuprinde:

-stocul de la început de lună;  
-primiriile de produse prin cistern CF/nave/autocisterne indicându-se produsul, cantitatea conform documentelor de livrare și cantitatea recepționată efectiv;  
-livrările, indicându-se produsul, numele vasului, barjelor fluvial, numerele vagoanelor CF, numerele autocisternelor, numărul documentelor de livrare, data încărcării și cantitatea;

-pierderile tehnologice;  
-stocul la sfârșit de lună.

*Mișcarea produselor petroliere semnată de reprezentanții legali ai Prestatorului va fi remisă Beneficiarului pe fax până la data de 8 a lunii următoare.*

*Beneficiarul va răspunde în maxim 5 zile de la data primirii, transmițând acceptul sau observațiile sale referitoare la datele menționate în raport.”*

Urmare controlului efectuat organele de inspecție fiscală au stabilit că întrucât societatea nu a fost autorizată ca antrepozitar autorizat, operator înregistrat sau operator neînregistrat, în calitate de importator de produse accizabile avea obligația calculării, declarării și achitării accizelor la momentul importului.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat ca **S.C. .X.S.R.L.** nu a fost autorizată ca antrepozit fiscal pentru a primi, deține, expedia produse accizabile și nici pentru achizițiile intracomunitare de produse energetice fiind încălcate prevederile art.166 lit.(e) și art.168 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la calculul accizei datorate de proprietarul și deținătorul produselor accizabile deținute în afara unui regim suspensiv.

Pe baza acestor constatări, prin Decizia de impunere nr..X./18.11.2011 organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu putea deține, plasa și expedia în regim suspensiv de la plata accizelor produsele energetice în condițiile în care nu era ea însăși autorizată ca antrepozit fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr..X./18.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X.lei din care: accize la motorină în sumă de .X.lei, majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei, penalități de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei, accize la biodiesel în sumă de .X.lei, majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei și penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei.

Prin contestația formulată societatea susține că la momentul intrării motorinei pe teritoriul României, aceasta a fost plasată în incinta antrepozitului fiscal .X., iar la momentul depunerii declarației vamale de import a fost solicitat Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. și aprobat regimul 0700, iar în căsuța 44 s-a menționat că declarația vamală este document administrativ unic.

**In drept**, art. 165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

De asemenea art.166 alin.(1) și alin.(3) din același act normativ, stipulează:

*“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 antrepozitului fiscal 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 antrepozit 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 art.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, respectiv la momentul ieșirii produselor din regimul suspensiv.

Referitor la importurile de motorină și biodiesel, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.191, cu privire la deplasarea unui produs accizabil între un birou vamal și un antrepozit fiscal, următoarele:

*“(1) În cazul deplasării unui produs accizabil între un antrepozit fiscal din România și un birou vamal de ieșire din teritoriul comunitar sau 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. Aceste condiții sunt în conformitate cu principiile prevăzute la **art.186 – 190.**”*

De asemenea, pct.15 alin.(5)-(9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

- a) produsul accizabil este însoțit de 3 exemplare ale documentului administrativ unic reglementat de legislația vamală, document care în această situație înlocuiește documentul administrativ de însoțire și are același rol ca și acesta;*

- 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.

(6) Cele 3 exemplare ale documentului administrativ unic însoțesc produsele accizabile până la antrepozitul fiscal primitor.

(7) După certificarea celor 3 exemplare de către antrepozitul fiscal primitor, un exemplar se reține de către acesta, al doilea exemplar este transmis înapoi la biroul vamal de intrare în teritoriul comunitar, iar cel de-al treilea exemplar se transmite autorității fiscale teritoriale în raza căreia își desfășoară activitatea antrepozitul fiscal primitor.

(8) 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](#) alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(9) În cazurile în care se utilizează documentul administrativ unic, la completarea acestuia se vor avea în vedere următoarele reguli:

a) în căsuța 33 a documentului administrativ unic, se va completa codul NC corespunzător;

b) în căsuța 44 se va indica clar că este vorba despre o livrare de produse supuse accizelor;

c) o copie a exemplarului 1 al documentului va fi păstrată de către expeditor;

d) o copie a exemplarului 5 al documentului vizat va fi restituită expeditorului de către beneficiar.”

Având în vedere prevederile legale menționate 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 din norme, condiții confome cu principiile prevăzute la art.186 – 190 din Codul fiscal.

Astfel, la art.186-190 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute 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.

Se reține că antrepozitul fiscal este potrivit art.163 lit.c) și art.180 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul, aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, amplasat, construit și echipat astfel încât să se prevină scoaterea produselor accizabile din acest loc fără plata accizelor, antrepozitarul autorizat, având conform art.183 alin.(1) din același act normativ, următoarele obligații:

a) să depună la autoritatea fiscală competentă, dacă se consideră necesar, o garanție, în cazul producției, transformării și deținerii de produse accizabile, precum și o garanție obligatorie pentru circulația acestor produse, în condițiile stabilite prin norme;

b) să instaleze și să mențină încuietori, sigillii, instrumente de măsură sau alte instrumente similare adecvate, necesare asigurării securității produselor accizabile amplasate în antrepozitul fiscal;

c) să țină evidențe exacte și actualizate cu privire la materiile prime, lucrările în derulare și produsele accizabile finite, produse sau primite în antrepozitele fiscale și expediate din antrepozitele fiscale, și să prezinte evidențele corespunzătoare, la cererea autorităților fiscale competente;

d) să țină un sistem corespunzător de evidență a stocurilor din antrepozitul fiscal, inclusiv un sistem de administrare, contabil și de securitate;

e) să asigure accesul autorităților fiscale competente în orice zonă a antrepozitului fiscal, în orice moment în care antrepozitul fiscal este în exploatare și în orice moment în care antrepozitul fiscal este deschis pentru primirea sau expedierea produselor;

f) să prezinte produsele accizabile pentru a fi inspectate de autoritățile fiscale competente, la cererea acestora;(...)"

Referitor la constatarea organelor de control că la momentul plasării mărfurilor în locațiile S.C. .X.S.R.L. autorizate ca antrepozit fiscal S.C. .X.S.A. nu avea calitatea de antrepozitar autorizat se reține că textul normativ mai sus explicat cere ca marfa să fie plasată într-un antrepozit fiscal, textul normativ neimpunând ca proprietarul mărfii să fie el însuși antrepozitar autorizat și de asemenea să poată fi verificată originea, livrarea, transportul și admiterea produselor accizabile deplasate în regim suspensiv.

În același sens s-a pronunțat în mod constant și Direcția de legislație în domeniul accizelor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin:

-adresa nr..X./04.06.2008, unde se precizează:

*"În legătură cu regimul produselor energetice importate de un operator economic care nu are calitatea de antrepozitar autorizat, produse pe care le plasează într-un antrepozit fiscal.*

*In conformitate cu prevederile de la art. 165 din Codul fiscal, acciza devine exigibilă la momentul eliberării pentru consum a produsului, la ieșire din regimul suspensiv sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile aflate în regim suspensiv.*

*De asemenea precizăm că în conformitate cu prevederile de la art. 191 din Codul fiscal, în cazul deplasării unui produs accizabil între un birou vamal de intrare în teritoriul comunitar și un antrepozit fiscal din România, acciza se suspendă dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 186-190 din Codul fiscal și cele de la 13-14<sup>2</sup> din normele metodologice emise în aplicarea articolelor menționate mai sus, indiferent de proprietarul produselor respective.*

*Potrivit prevederilor de mai sus, circulația în regim suspensiv a produselor energetice accizabile în vederea plasării acestora în antrepozitul fiscal .X. trebuie însoțită de documentul administrativ unic (potrivit legislației vamale în vigoare)."*

-adresa nr..X./27.01.2011 unde se menționează:

*"(...)La art.193 din Codul fiscal se prevede termenul legal pentru plata accizelor la bugetul de stat, care "în cazul importului unui produs accizabil, care nu este plasat într-un regim suspensiv, prin derogare de la alin 1, momentul plății accizelor este momentul înregistrării declarației vamale de import.*

*Menționăm că, potrivit art. 198 alin 1 din Codul fiscal, "antrepozitarul autorizat - după acceptarea condițiilor de autorizare a antrepozitului fiscal -, operatorul înregistrat, operatorul neînregistrat și reprezentantul fiscal au obligația depunerii la autoritatea fiscală competentă a unei garanții, conform prevederilor din norme, care să asigure plata accizelor care pot deveni exigibile."*

*Având în vedere cele de mai sus, considerăm ca 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.*

*De asemenea, considerăm ca indiferent de calitatea proprietarului produselor accizabile, plasarea acestora într-un anumit antrepozit fiscal de depozitare, conferă acestora drepturile și obligațiile regimului vamal suspensiv de accize. Aici avem în vedere și definiția antrepozitului fiscal în care se precizează și posibilitatea de detinere (sub orice formă legală) în regim suspensiv de accize.*

*În ceea ce privește obligativitatea constituirii garanției, aceasta revine antrepozitarului autorizat potrivit obligațiilor stabilite prin art.183 din Codul fiscal.*

*În plus menționăm ca dispozițiile legale referitoare la garanții au fost modificate ulterior pentru a reglementa cât mai clar, inclusiv cazul S.C. .X.S.A.-terminal petrolier, antrepozit fiscal de depozitare produse energetice. Totodată precizăm ca la alin. 9 al pct.20 de la titlul VII din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevedea în mod expres constituirea unei garanții doar pentru deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv de accize către un alt stat membru.”*

*-adresa nr..X./11.03.2013 transmisă S.C. B S.R.L. într-o speță similară în care se precizează:*

*“Prezentarea situației de fapt:*

*S.C. B S.R.L., societatea aflată la această dată în insolvență, a încheiat cu S.C. P S.A. un contract cu o valabilitate de 10 ani (afertent perioadei 2007-2017) prin care se prevedea că S.C. B S.R.L. va comercializa biodiesel și bioetanol, în regim suspensiv de accize, către S.C. P S.A.*

*S.C. B S.R.L. nu deține calitatea de antrepozitar autorizat.(...)*

*Potrivit regelemenatărilor art.206<sup>30</sup> alin.(2) lit.a) pct.1 din Codul fiscal, produsele accizabile pot fi deplasate în regim suspensiv pe teritoriul Comunității, între două antrepozite fiscale, în cazul în speță între antrepozitul fiscal de la care S.C. B S.R.L. achiziționează produsele energetice și antrepozitul fiscal deținut de S.C. P S.A.*

*Se poate observa faptul că, prevederile menționate mai sus nu fac nicio referire la dreptul de proprietate asupra produsului deplasat.*

*Prin urmare, apreciem că în perioada deplasării în regim suspensiv de accize, produsul poate face obiectul transferului dreptului de proprietate, fără ca acest transfer să afecteze circulația în regim suspensiv de accize, cu condiția ca deplasarea faptică a produsului să se efectueze între cele două antrepozite fiscale.”*

**Referitor la achizițiile de biodiesel**, de la antrepozitari autorizați din țară și comunitate, însoțite de DAI și plasate în antrepozitul fiscal al S.C. .X.S.A. care a fost utilizat pentru condiționarea motorinei aparținând **S.C. .X.S.R.L.**, se reține că potrivit alin.(3) al art.166 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal, în condițiile prevăzute la Secțiunea a 5-a, nu se consideră eliberare în consum.

La Secțiunea a 5-a *“Deplasarea și primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv”* a Capitoului 1 – Accize armonizate de la Titlul VII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.186 și art.187 prevăd:

*“ART.186*



*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 antrepozitelui fiscal expeditor exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire, în conformitate cu legislația statului membru al expeditorului."*

In speța de față, produsul energetic biodiesel a fost vândut de un antrepozit fiscal din țară/comunitate către **S.C. .X.S.R.L.**, operator economic, produsul accizabil făcând obiectul deplasării de la antrepozitul fiscal expeditor la antrepozitul fiscal aparținând S.C. .X.S.A., însoțit de document administrativ de însoțire.

Se reține că în situația în care produsul accizabil este deplasat între două antrepozite fiscale din România, în condițiile prevăzute la art.186-189 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13-15 din

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, accizele se suspendă și nu se consideră eliberare în consum a produsului accizabil, indiferent de proprietarul produselor respective și numărul tranzacțiilor succesive al căror obiect l-a reprezentat produsul accizabil.

În speță, trebuie făcută distincția între noțiunea de comercializare (vânzare) și deplasarea (mișcarea) produsului accizabil, în condițiile în care operatorul economic cumpărător nu intervine în deplasarea fizică a produsului accizabil, documentul administrativ de însoțire încheiat între cele două antrepozite fiscale, fiind, conform pct.14 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările 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.”*

În același sens sunt și punctele de vedere exprimate de Direcția Legislație în Domeniul Accizelor, astfel:

-prin adresa nr. .X./15.07.2008, emisă într-o speță similară, s-au precizat următoarele:

*“În conformitate cu prevederile de la art.165 din Codul fiscal, acciza devine exigibilă la momentul eliberării pentru consum (de regula la ieșirea din regimul suspensiv, sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile aflate în regim suspensiv).*

*De asemenea precizăm ca în cazul deplasării unui produs accizabil între două antrepozite fiscale, într-un antrepozit fiscal și un operator înregistrat sau un operator neînregistrat (...), acciza se suspendă dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 186-191 din Codul fiscal și cele de la pct. 13-15 din normele metodologice emise în aplicarea articolelor menționate mai sus, indiferent de proprietarul produselor respective.*

*Precizăm ca în toate cazurile menționate mai sus, documentul administrativ de însoțire se întocmește de către antrepozitul fiscal expeditor.*

(...)

*3. Referitor la operatorul economic cumpărător revanzator al (...), care nu intervine în deplasarea fizică a produselor accizabile, acest operator nu are obligații de notificare și/sau declarative în legătură cu cele două tranzacții, din punct de vedere al accizelor.*

*4. (...), precizăm ca prevederile menționate mai sus sunt valabile și în situația în care lanțul tranzacțiilor succesive corespunzătoare unui singur transport de bunuri ar cuprinde și alți intermediari, întrucât până la destinația produselor accizabile, răspunderea din punct de vedere al accizelor revine antrepozitelui fiscal expeditor.”*

-prin adresa nr..X./04.08.2011, s-au precizat următoarele:

*“(“...)*

*Totodată, la lit.a) de la alin.(3) al art.166 din Codul fiscal, se prevede ca nu se consideră eliberare pentru consum mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal către un alt antrepozit fiscal din România sau în 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 Europeană - Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală, prin adresa nr. TAXUD/C2/LJ/tg .X./13.07.2011, emisă într-o spetă similară, a precizat următoarele:

*"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 dumneavoastra 1) nu reprezinta o eliberare in consum.*

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

Organul de soluționare reține că alegația organelor de control potrivit căreia societatea nu putea plasa produsele energetice în locațiile S.C. .X.S.R.L. autorizate ca antrepozit fiscal și nici nu putea să livreze în regim suspensiv produsele energetice din aceste spații de depozitare, este în contradicție cu prevederile normative explicitate și cu punctele de vedere transmise de Direcția de legislație în domeniul accizelor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și de Comisia Europeană.

Mai mult decât atât, unul dintre inspectorii care au întocmit actul atacat a semnat *"cu obiecțiuni, deoarece nu s-a ținut cont de Decizia nr.34/01.02.2011 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și nici de precizările dispuse prin aceasta, creanțele la momentul importului au fost stabilite prin Decizia de regularizare a situației nr..X./X. și desființată prin Decizia nr.34/01.02.2011."*

Referitor la Decizia nr.34/01.02.2011 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, se reține că aceasta a fost emisă urmare soluționării contestației formulată de

**S.C. .X.S.R.L.** împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./22.06.2010 emisă în baza Procesului verbal nr..X./22.06.2010 de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., ce a avut ca obiect importurile de motorină necondiționată efectuate de societate în perioada 01.01.2007-01.04.2010, cu un număr de 244 de declarații vamale de import.

Prin Decizia nr.34/01.02.2011 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus desființarea Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./22.06.2010 întrucât din actele aflate la dosarul cauzei și din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu rezulta dacă motorina a fost plasată, sub regim de antrepozit fiscal, în locațiile S.C. .X.S.R.L., autorizate ca antrepozit fiscal și totodată, în caz afirmativ, dacă la scoaterea mărfii din antrepozit fiscal societatea a achitat accizele aferente la punerea în consum a motorinei, așa cum se afirma prin contestație, în alte situații decât plasarea în alte antrepozite fiscale, autorizate conform legii.

Totodată, în cadrul operațiunilor de control vamal ulterior, efectuat în baza Ordinului Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.7521/2006, organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice destinația mărfii importată de societate, respectiv modul în care motorina a părăsit incinta S.C. .X.S.R.L., iar în cazul în care aceasta a fost plasată în alte antrepozite fiscale, dacă acestea erau autorizate să funcționeze în această calitate de către Ministerul Finanțelor Publice, iar plasarea mărfurilor în alte antrepozite fiscale respectă prevederile legale aplicabile în speță.

În urma punerii în aplicare a Deciziei nr.34/01.02.2011, s-a întocmit de către organele de control din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. Nota unilaterală nr..X./11.04.2011 prin care nu s-au constatat diferențe suplimentare de plată la bugetul de stat.

Deși obiectul Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011 contestată în prezenta cauza și obiectul Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./22.06.2010 (și Notei unilaterale nr..X./11.04.2011) este asemănător, nu există o identitate deplină între cele două acte de control, fiind vorba de sume suplimentare diferite determinate și de faptul că la inspecția fiscală au fost verificate în plus achizițiile de biodiesel care nu au făcut obiectul deciziei pentru regularizarea situației.

Cu toate acestea organul de soluționare subliniază că actele normative incidente în perioada supusă controlului sunt identice neputând conduce la o aplicare diferită a acestora.

În vederea clarificării pe deplin a situației de fapt prin raportare la dispozițiile normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale, prin adresa nr.X/11.07.2014 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale a Vămilelor să precizeze următoarele:

*-dacă toată cantitatea de produse energetice importată de contestatoare care a făcut obiectul actului de control contestat a fost plasată, sub regim de antrepozit fiscal, în locațiile S.C. .X.S.A., autorizate ca antrepozit fiscal;*

*-dacă produsele energetice motorină necondiționată/motorină condiționată cu biodiesel, au fost livrate din locațiile S.C. .X.S.A. autorizate ca antrepozite fiscale către alte antrepozite fiscale în regim suspensiv sau într-un scop scutit, cu respectarea tuturor condițiilor prevăzute de lege pentru aceste situații, respectiv dacă pentru cantitățile scoase*

din locațiile S.C. .X.S.A. autorizate ca antrepozite fiscale în vederea eliberării în consum s-au achitat accizele datorate conform prevederilor legale în vigoare la acea dată, așa cum afirmă societatea prin contestația formulată;

*-dacă toate cantitățile de biodiesel care au făcut obiectul actului de control contestat au fost utilizate integral pentru condiționarea motorinei în cadrul antrepozitului fiscal aparținând S.C. .X.S.A..”*

La această adresă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a revenit prin adresele nr..X./25.07.2014, nr.X/06.11.2014, nr.X/20.11.2014, X/24.11.2014, nr.X/08.12.2014 și nr.X/10.12.2014, cu precizarea că soluționarea cauzei a fost dispusă de Înalta Curte de Casație și Justiție prin hotărâre judecătorească irevocabilă.

Prin adresa de răspuns nr..X./29.12.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./29.12.2014, Direcția Generală a Vămilelor - Biroul Vamal de Frontieră .X. precizează:

*”1.Cantitățile de produse energetice (motorină și biodiesel) importate de .X.SRL, precum și cantitățile de biodiesel achiziționate de la antrepozitari fiscali din țară și Comunitate (intrate în antrepozitul .X.SA în baza DAI), care au făcut obiectul actului de control contestat, respectiv Decizia de Impunere nr..X./18.11.2011, întocmită în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr..X./17.11.2011, au fost introduse în rezervoarele .X.SA autorizate ca antrepozit fiscal, cu următoarele excepții:*

*a)DVI nr..X./23.11.2007 (.X.kg motorină) – anexa nr. 5 din RIF, DVI nr..X./23.11.2007 (.X.kg biodiesel) – anexa nr. 6 din RIF, cantități care nu se regăsesc în rapoartele de pompare ca fiind intrate în rezervoarele autorizate ale antrepozitului fiscal.*

*b)DVI nr..X./12.11.2008 (.X.kg motorină) – anexa nr. 5 din RIF, DVI nr..X./21.11.2008 (.X.kg motorină) – anexa nr. 5 din RIF, DVI nr..X./08.12.2008 (.X.kg motorină) – anexa nr. 5 din RIF, care au fost depuse la alte birouri vamale de către .X.SRL, regim vamal 4000 (datoria vamală **plătită** la momentul acordării liberului de vamă).*

*c)Din cantitatea totală de .X.kg biodiesel (sosită în antrepozitul .X.SA cu DAI), aferentă avizului / facturii nr..X./14.04.2009 - poziția 172 din Anexa nr. 6 la RIF, **doar** cantitatea de .X.kg a fost recepționată de .X.SA în contul .X.SRL pentru condiționare motorină, în locațiile autorizate ale antrepozitului, diferența de .X.kg fiind recepționată de antrepozitar în contul altui client al său.*

*d)Pentru cantitatea de .X.tone motorină aferentă următoarelor documente din anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 (acestea nefiind numere de declarație vamală sau aferente vreunui document aflat în evidența noastră)*

- X/19.03.2008,
- X/27.03.2008,
- X/05.04.2008,
- X/15.04.2008,
- X/17.04.2008,
- X/22.04.2008,

- X/30.04.2008,
- X/07.05.2008,
- X/14.05.2008,
- X/22.05.2008

plasarea mărfurilor sub regim vamal 0700 a fost făcută de către .X.UK Ltd. cu declarația nr..X./14.08.2007 (conform anexei nr. 2 la Procesul Verbal nr..X./07.10.2014). Ulterior marfa a fost livrată către .X.SRL în cadrul antrepozitului prin ITT – in tank transfer (așa cum rezultă din documentele puse la dispoziție de către antrepozitar).

e) Pentru cantitatea de .X.tone biodiesel aferentă pozițiilor 215, 223, 228, 283, 302 și 315 din anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011, plasarea mărfurilor în antrepozitul fiscal a fost făcută de .X. SRL. Ulterior marfa a fost livrată către .X.SRL în cadrul antrepozitului prin ITT – in tank transfer (așa cum rezultă din documentele puse la dispoziție de către antrepozitar).

**2.1. Produsele energetice - motorină condiționată / necondiționată** au fost livrate din locațiile autorizate ale .X.SA în regim suspensiv cu DAI către antrepozite fiscale, confirmate de primire în momentul recepției mărfurilor la destinație, așa cum este precizat și în Nota Unilaterală nr..X./11.04.2011, încheiată de D.R.A.O.V. .X. – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală în data de 07.04.2011, cu excepția următoarelor livrări:

a. către S.C. .X.S.R.L:

Aceste livrari nu apar in evidențele biroului vamal .X., DAI aferente nefiind depuse și înregistrate la acesta ca autoritate competentă. Conform Notei Unilaterale nr..X./11.04.2011, la data încheierii acesteia SC .X.SRL făcea obiectul unei investigații a DNA (Dosar penal nr. X/P/2009 al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție).

b. către .X.AG Zurich – cu destinație trupele NATO – baza .X., însoțite de Formularul 302 – trupe NATO (operațiuni confirmate de primire de către Biroul Vamal .X.), dar neînsoțite de document administrativ de însoțire:

DATA	AVIZ	MOTORINĂ CONDIȚIONATĂ (kg.)	MOTORINĂ (KG)	DESTINATAR
17.03.2008	X	X		.X.Ag
11.04.2008	X	X		.X.Ag
06.05.2008	X	X		.X.Ag

16.05.2008	X		X		.X.Ag
28.05.2008	X		X		.X.Ag
19.06.2008	X		X		.X.Ag
24.06.2008	X		X		.X.Ag
27.06.2008	X		X		.X.Ag
10.06.2008	X		X		.X.Ag
10.07.2008	X		X		.X.Ag
14.07.2008	X		X		.X.Ag
22.07.2008	X		X		.X.Ag
02.10.2008	X		X		.X.Ag
05.11.2008	X		X		.X.Ag
17.12.2008	X		X		.X.Ag
15.01.2009	X		X		.X.Ag
19.02.2009	X		X		.X.Ag
20.03.2009	X		X		.X.Ag
12.06.2009	X		X		.X.Ag
22.07.2009	X		X		.X.Ag
14.08.2009	X		X	X	.X.Ag
31.08.2009	X		X	X	.X.Ag
07.10.2009	X		X		.X.Ag
25.11.2009	X		X		.X.Ag
29.12.2009	X		X		.X.Ag

**2.2. Produsele energetice - motorină condiționată / necondiționată au fost livrate din locațiile autorizate ale .X.SA cu acciză plătită, situație verificată de DGRFP .X..(...)**

3. Referitor la biodieselul (care face obiectul actului contestat) utilizat pentru condiționarea motorinei, vă comunicăm că amestecul a fost efectuat în cadrul antrepozitului fiscal al .X.SA, cu următoarele excepții:

a) amestecul cantității de .X.kg motorină (DVI .X./2007) cu cantitatea de .X.kg biodiesel (cantități regăsite la punctul 1.a. din prezenta) (...) nu s-a efectuat în rezervoarele autorizate ca locații ale antrepozitului fiscal.

b) din cantitatea totală de .X.kg biodiesel aferentă avizului / facturii nr..X./14.04.2009 - poziția X din Anexa nr. 6 la RIF, **doar** cantitatea de .X.kg a fost utilizată pentru condiționarea motorinei aparținând .X., în locațiile autorizate ale antrepozitului .X.SA.”

Prin adresa nr.X/06.11.2014 având în vedere că organele vamale nu mai au la momentul soluționării prezentei cauze competența de a stabili diferențe suplimentare de accize cu excepția accizelor datorate în vamă s-a solicitat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. să precizeze dacă pentru livrările de produse energetice aparținând **S.C. .X.S.R.L.** din locațiile S.C. .X.S.A., altele decât cele în regim suspensiv sau într-un scop scutit, în perioada vizată de Decizia de impunere nr..X./18.11.2011 s-au achitat accize la buget în cuantumul prevăzut de lege.

Cu adresa nr..X./20.11.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/22.10.2014, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a transmis Procesul verbal nr..X./20.11.2014 întocmit la **S.C. .X.S.R.L.** și a precizat următoarele:

*”Urmare efectuării cercetării la fața locului s-a verificat dacă pentru livrările de produse energetice aparținând **S.C. .X.S.R.L.** din locațiile S.C. .X.S.A., altele decât în regim suspensiv sau într-un scop scutit, în perioada vizată de Decizia de impunere nr..X./18.11.2011 s-au achitat accize la buget în cuantumul prevăzut de lege, având în vedere prevederile art.192 și art.193 coroborat cu prevederile art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

*Astfel din analiza situației plăților de accize aferente cantităților de motorină livrate în perioada 01.10.2007-31.12.2009, rezultă că S.C. .X.S.R.L. a calculat și a achitat accize la buget în cuantum de .X.lei aferente cantității de X tone motorină.*

*Cuantumul accizei aferente livrărilor de motorină efectuate în perioada 01.10.2007-31.12.2009 a fost determinat conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Hotărârii Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în vigoare la perioada menționată, respectiv pct.1 lit.g) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.201 alin.(1) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.23.8 alin.(6), din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

Din analiza răspunsurilor primite de la organele vamale/fiscale urmare verificărilor de specialitate efectuate potrivit competențelor reiese că toată cantitatea de produse energetice importată/achiziționată de contestatoare a fost plasată în antrepozitul fiscal aparținând S.C. .X.S.A., cu excepția cantității de .X.kg motorină care a făcut obiectul DVI nr..X./23.11.2007 și cu excepția cantității de .X.kg biodiesel care a făcut obiectul DVI



nr..X./23.11.2007, cantități care nu se regăsesc în rapoartele de pompare, acestea nefăcând obiectul unei operațiuni de amestec în antrepozitul fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor art.165 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum, iar potrivit art.166 din același act normativ, eliberarea pentru consum reprezintă orice import de produse accizabile dacă produsele accizabile nu sunt plasate în regim suspensiv.

Având în vedere că motorina și biodieselul ce au făcut obiectul DVI nr..X./23.11.2007 și DVI nr..X./23.11.2007 nu au fost plasate conform constatărilor Biroului Vamal de Frontieră .X. în regim suspensiv în locațiile autorizate ca antrepozit fiscal, exigibilitatea accizelor aferente motorinei și biodieselului intervine în conformitate cu prevederile art.211 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că *”Momentul exigibilității accizei intervine (...) c) pentru produsele importate, la data înregistrării declarației vamale de import.”*, iar plata accizelor la bugetul de stat se face în conformitate cu art.212 alin.(2) care prevede: *”(2) Pentru alte produse accizabile, provenite din teritoriul comunitar sau din import, plata accizelor se face în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care au fost recepționate produsele sau la momentul înregistrării declarației vamale de import, după caz.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru cantitatea de .X.kg motorină care a făcut obiectul DVI nr..X./23.11.2007 și pentru cantitatea de .X.kg biodiesel care a făcut obiectul DVI nr..X./23.11.2007, care nu au fost plasate în regim suspensiv în locații autorizate ca antrepozit fiscal societatea datorează accize de la data înregistrării declarațiilor vamale de import.

Referitor la documentele de plată a accizelor pentru motorină invocate de contestatoare în susținerea faptului că pentru aceste produse energetice a achitat accize, se reține că la pagina 2 din Anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 corespunzătoare DVI nr..X./23.11.2007 organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe suplimentare de accize, calculând doar majorări de întârziere aferente accizelor la motorină.

În mod corect pentru biodieselul care a făcut obiectul DVI nr..X./23.11.2007 neutilizat pentru condiționarea motorinei în locații autorizate ca antrepozit fiscal societatea datorează accize conform prevederilor legale anterior enunțate.

În consecință, pentru suma de .X.lei reprezentând majorări de întârziere aferente accizelor la motorină calculate între data înregistrării declarației vamale și data plății și pentru suma de .X.lei reprezentând accize la biodiesel, suma de .X.lei reprezentând majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel și suma de .X.lei reprezentând penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel legal datorate de societate, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la DVI nr..X./12.11.2008 (.X.kg motorină), DVI nr..X./21.11.2008 (.X.kg motorină) și DVI nr..X./08.12.2008 (.X.kg motorină) din Anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011, care au fost depuse la alte birouri vamale de către **S.C. .X.S.R.L.**, regim vamal 40 00 *”Punere în liberă circulație a mărfurilor”*, conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9988/2006 pentru aprobarea normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare și a documentului administrativ unic, cu modificările și completările ulterioare, organele vamale din cadrul

Biroului Vamal de Frontieră .X. confirmă că obligațiile vamale au fost plătite la momentul acordării liberului de vamă, motiv pentru care societatea nu mai poate fi obligată la plata accizelor pentru aceste cantități de produse energetice.

Referitor la diferența de .X.kg dintre cantitatea totală de .X.kg biodiesel sosită în antrepozitul .X.SA cu DAI aferentă avizului/facturii nr..X./14.04.2009 (poziția 172 din Anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011) și cantitatea de .X.kg recepționată de S.C. .X.S.A. în contul **S.C. .X.S.R.L.** se reține că organele vamale precizează că această diferență a fost recepționată de antrepozitar, deci marfa a circulat în regim suspensiv neintervenind plata accizelor conform prevederilor legale mai sus enunțate.

Referitor la motorina și biodieselul plasate în antrepozitul fiscal de alți operatori economici, respectiv .X.UK Ltd. și S.C. .X. S.R.L., achiziționate de contestatoare în cadrul antrepozitului fiscal (ITT – în tank transfer), fără deplasarea produselor energetice nu intervine plata accizelor la momentul achiziției nefiind vorba de o eliberare în consum.

În ceea ce privește livrările de produse energetice din locațiile autorizate ca antrepozit fiscal aparținând S.C. .X.S.A. efectuate de societate în perioada supusă inspecției fiscale acestea se grupează în următoarele categorii:

-livrări de produse energetice către alte societăți comerciale pentru care societatea a achitat accize la buget în cuantumul prevăzut de lege în sumă de .X.lei în conformitate cu art.192, art.193 coroborat cu art.221 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum rezultă din Procesul verbal nr..X./20.11.2014 încheiat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. transmis cu adresa nr..X./20.11.2014;

-livrări către S.C. .X.S.R.L. fără depunerea documentului administrativ de însoțire;

-livrări către .X.AG Zurich – cu destinație trupele NATO – baza .X., neînsoțite de document administrativ de însoțire.

Referitor la livrările de produse energetice către S.C. .X.S.R.L., pentru care nu s-a întocmit document administrativ de însoțire, se reține că **S.C. .X.S.R.L.** în calitate de proprietar al produselor energetice antrepozitate, livrate fără respectarea condițiilor legale asumate de acesta și prin Contractul de prestari servicii si expeditie import/export produse petroliere nr..X./C/2009, potrivit pct.4.14, datorează accize în conformitate cu prevederile art.165 si art.166 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, enunțate anterior.

De asemenea, pentru livrările de motorină către .X.AG Zurich în scopul utilizării de către trupele NATO (scop scutit potrivit art.199 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), se reține că din verificările efectuate de Biroul Vamal de Frontieră .X. a reieșit că X de livrări nu au fost însoțite de document administrativ de însoțire.

Prin contestația formulată societatea afirmă că a îndeplinit condițiile prevăzute de art.199 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La art.199 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*“(1) Produsele accizabile sunt scutite de la plata accizelor atunci când sunt destinate pentru:(...)”*

*c) forțele armate aparținând oricărui stat parte la Tratatul Atlanticului de Nord (NATO), cu excepția Forțelor Armate ale României, precum și pentru personalul civil care le însoțește sau pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor lor; (...)*

iar normele date în aplicare acestui articol prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd la pct.21.1 alin.(13)-(15) următoarele:

*“(13) Transportul produselor accizabile de la furnizor la beneficiar este însoțit, pe lângă certificatul de scutire de accize și de documentul administrativ de însoțire prevăzut la pct. 14.*

*(14) La sosirea produsului la beneficiar, acesta trebuie să completeze toate cele 3 exemplare ale documentului administrativ de însoțire la rubricile aferente primitorului și, înainte de desigilarea și descărcarea produsului, să solicite autorității fiscale care îl deservește, desemnarea unui reprezentant al acesteia, care în maximum 48 de ore trebuie să efectueze verificarea și certificarea datelor înscrise în cele 3 exemplare ale documentului administrativ de însoțire.*

*(15) Din cele 3 exemplare certificate de către reprezentantul autorității fiscale care deservește beneficiarul, exemplarul 3 se transmite de către beneficiar antrepozitului fiscal expeditor, iar exemplarul 4 se transmite autorității fiscale care deservește beneficiarul. Exemplarul 2 rămâne la beneficiar.”*

În consecință, una dintre condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca livrarea de produse energetice în vederea utilizării de trupele NATO să se realizeze în scutire de la plata accizelor era întocmirea de document administrativ de însoțire.

Cum acest document nu a fost întocmit, potrivit precizărilor Biroului Vamal de Frontieră .X., proprietarul mărfurilor antrepozitate livrate fără respectarea tuturor condițiilor prevăzute de lege în vederea acordării scutirii, datorează accize în conformitate cu prevederile art.165 și art.166 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, enunțate anterior.

În vederea stabilirii cuantumului accizelor datorate în perioada supusă inspecției fiscale pentru efectuarea livrărilor către S.C. .X.S.R.L. și .X.AG Zurich fără întocmirea documentului administrativ de însoțire, prin adresa nr.X/29.12.2014 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. să precizeze cuantumul accizei datorate bugetului de stat, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere calculate până la data de 30.09.2011, dată până la care au fost calculate prin actul administrativ atacat.

Prin adresa de răspuns nr..X./30.12.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/30.12.2014, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a stabilit că accizele la motorină sunt în sumă totală de .X.lei, majorările de întârziere aferente accizelor la motorină sunt în sumă de .X.lei și penalitățile de întârziere aferente accizelor la motorină sunt în sumă de .X.lei.

În consecință, pentru produsele energetice achiziționate din import/țară plasate în locații autorizate ca antrepozit fiscal, inclusiv pentru biodieselul utilizat în incinta antrepozitului fiscal definit de lege ca fiind locul aflat sub supravegherea autorității vamale, și livrate din aceste locații în regim suspensiv cu respectarea condițiilor prevăzute de lege pentru aceste situații, societatea nu datorează accize, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestația va fi admisă parțial pentru suma de .X.lei din care:

- accize la motorină în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- penalități de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- accize la biodiesel în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei,
- penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei.

cu consecința anulării în parte a actelor administrativ fiscale atacate pentru aceste sume.

Pentru produsele energetice care nu au fost plasate în locații autorizate ca antrepozit fiscal precum și pentru produsele energetice livrate din antrepozit fără respectarea condițiilor legale societatea datorează suma totală de .X.lei din care:

- accize la motorină în sumă totală de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei
- penalități aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei
- accize la biodiesel în sumă de .X.lei;
- majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei;
- penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei,

motiv pentru care, în conformitate cu 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.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste sume.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.(1) și alin.(2) 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.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE**

1. Admiterea parțială a contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L. – în faliment** împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. și anularea în parte a Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 în baza căruia a fost pentru suma totală de .X.lei din care:

- accize la motorină în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- penalități de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- accize la biodiesel în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei,
- penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L. – în faliment** împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.11.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X.lei din care:

- accize la motorină în sumă totală de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- penalități aferente accizelor la motorină în sumă de .X.lei,
- accize la biodiesel în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei,
- penalități de întârziere aferente accizelor la biodiesel în sumă de .X.lei.

Pct. 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**