



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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@mfinante.ro

DECIZIA NR. 49 / 2015

privind soluționarea contestațiilor depuse de
S.C. .X. S.A .X. înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.342119/23.10.2006 și nr.340088/15.01.2007 și reînregistrate
sub nr. 921237/25.08.2014 și nr.921236/25.08.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **S.C. .X. S.A .X.**, reprezentată de “.X. și Asociații” din .X., conform imputernicirii avocațiale Seria B nr..X./20.08.2014 aflată în copie la dosarul cauzei, prin adresele nr..X./19.08.2014 și nr..X./19.08.2014 înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.921237/25.08.2014 și nr.921236/25.08.2014 asupra Sentinței penale nr..X./23.09.2013 pronunțată în dosarul nr..X./118/2012 de Tribunalul .X., rămasă definitivă prin Decizia penală nr..X./05.06.2014 a Curții de Apel .X., Decizia nr..X./15.06.2011 pronunțată în dosarul nr..X./281/2010 de Curtea de Apel .X. și Decizia penală nr..X./P/21.12.2011 pronunțată în dosarul nr..X.2009 de Curtea de Apel .X., în vederea reluării procedurii de soluționare a contestațiilor ca urmare a încetării motivului care a determinat suspendarea.

Prin Decizia nr.225/22.11.2006 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației formulate de **S.C .X. S.A** împotriva Deciziei de impunere nr..X./20.09.2006 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.08.2006 de către Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei accize;
- .X. lei majorări/penalități de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări/penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei fond special pentru produse petroliere;

.X. lei majorări/penalități de întârziere aferente fondului special pentru produse petroliere;

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, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prin Decizia nr.35/14.02.2007 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației formulate de **S.C .X. S.A** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./02.11.2006 emisă de reprezentanții Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentand:

.X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
.X. lei dobânzi aferente accizei încasate din vanzarea produselor petroliere;
.X. lei dobânzi aferente accizei încasate din vanzarea produselor petroliere;
.X. lei dobânzi aferente accizei încasate din vanzarea produselor petroliere;

până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei, care are ca obiect debitele la care s-au calculat accesoriile.

Prin Sentința penală nr..X./23.09.2013 pronunțată în dosarul nr..X./118/2012 de Tribunalul .X., rămasă definitivă prin Decizia penală nr..X./05.06.2014 a Curții de Apel .X., prin Sentința penală nr..X./09.12.2010 pronunțată de Judecătoria .X. în dosarul nr..X./281/2010, rămasă definitivă prin Decizia nr..X./15.06.2011 a Curții de Apel .X., prin Decizia penală nr..X./P/21.12.2011, definitivă, pronunțată în dosarul nr..X.2009 de Curtea de Apel .X., instanța condamnă pe reprezentanții S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X., societăți care au achiziționat motorină de la **S.C .X. S.A .X.**

Având în vedere sentințele penale menționate mai sus, rămase definitive, precum și dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.1 și pct.14.4 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, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pct.9.5 din actul normativ menționat mai sus, unde se precizează: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau ju-*

*ridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”, este legal investită sa se pronunțe asupra contestațiilor formulate de **S.C .X. S.A .X..***

I. În susținerea cauzei, contestatoarea arată că prin raportul de inspecție fiscală contestat, organele fiscale au reținut ca în perioada 01.03.2005 - 31.01.2006 **S.C .X. S.A** a livrat S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X., în baza contractelor nr..X.k/01/17.03.2005, .X./01/26.10.2005 și .X./01/17.03.2005, cantitatea totală de .X. tone motorină în valoare totală de .X. lei (.X. USD) în vederea efectuării operațiunilor de bunkerare/alimentare cu carburanți, a navelor străine în portul .X..

S.C .X. S.A afirmă că, deși organele fiscale au evidențiat faptul că societatea deține documentele necesare justificării acestui tip de operații, au concluzionat că aceasta nu a putut face dovada că livrările de motorină în cantitate totală de .X. tone au fost încărcate la bordul navelor străine pentru bunkerare, și în consecință nu pot fi considerate operațiuni de export în sensul art.81 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal, drept pentru care au stabilit că acestea reprezintă livrări la intern pentru care **S.C .X. S.A** datorează accize, taxă pe valoarea adăugată și contribuția la fondul special pentru produse petroliere, în valoare totală de .X. lei la care se adaugă și accesoriile aferente.

Societatea susține că deține și a prezentat organelor de control toate documentele impuse de lege și a efectuat toate formalitățile legale pentru a beneficia de regimul suspensiv de accize, fapt care face pe deplin aplicabile în speță dispozițiile art.189 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată societatea precizează că a primit de la Biroul Vamal .X. exemplarul 3 al DAI-urilor, certificate de acest birou, aferente livrărilor de motorină în cantitate de .X. tone, împreună cu adresele de comunicare, “fiind astfel atestată scoaterea definitivă a motorinei de pe teritoriul României”.

Contestatoarea susține că aceste exemplare sunt acte autentice care “atestă o realitate juridică ce conduce la aplicarea în speță a art.189, alin.2, art.191 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art.15 alin.1-3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și că “atâta vreme cât acest exemplar 3 al DAI-ului nu a fost declarat fals de către o instanță judecătorească, el există și produce efecte juridice specifice prescrise de lege, având puterea probantă a unui act autentic, iar organele fiscale nu pot face abstracție nici de existența lui și nici de efectele lui juridice”.

Având în vedere cele precizate, contestatoarea consideră ca “irelevante adresele nr..X./28.07.2006 a Direcției Regionale Vamale .X. și nr..X./28.06.2006 a Autorității Navale Române, invocate de organele fiscale ca dovezi ale faptului că motorina nu a plecat la export”.

Totodată, contestatoarea susține că au fost prezentate organului de control copiile declarațiilor vamale de export întocmite pe numele comisionarilor precum și autorizațiile de desfășurare a activității de agenturare a navelor și bunkeraj eliberate pe numele acestora de către Autoritatea Navală Română.

De asemenea, contestatoarea susține că nu este imputabil **S.C .X. S.A** faptul că Biroul Vamal .X. nu și-a îndeplinit obligația legală de a comunica Direcției generale a finanțelor publice .X. exemplarul 4 al DAI-ului, iar din reglementare legală nu rezultă că lipsa comunicării exemplarului 4 al DAI-ului ar conduce la neaplicarea art.189 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, contestatoarea consideră că din punct de vedere legal acest fapt nu constituie un motiv pentru care **S.C .X. S.A** să nu poată beneficia de regimul suspensiv de accize pentru cantitatea de .X. tone motorină.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată contestatoarea susține că deși deține documentele justificative prevăzute de lege pentru justificarea scutirii la plata taxei pe valoarea adăugată, organele fiscale au considerat că societatea nu a făcut dovada că motorina a părăsit teritoriul vamal al României pentru a beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, având în vedere că organele fiscale au reținut faptul că motorina nu a părăsit teritoriul României, a fost constatată obligația plății contribuției la fondul special pentru produse petroliere, aspect cu care societatea nu este de acord.

S.C .X. S.A susține că obligațiile stabilite prin decizia de calcul accesorii nr..X./02.11.2006 sunt accesorii aferente obligațiilor de plată suplimentare stabilite prin decizia de impunere nr..X./20.09.2006, atacată de societate prin contestația anterior formulată, precizând că această contestație are aceleași motive de fapt și de drept ca și contestația anterioara și solicită conexarea celor două contestații.

Față de cele arătate, **S.C .X. S.A** solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere nr..X./20.09.2006 pentru suma de .X. lei reprezentând accize, taxă pe valoarea adăugată, fond special pentru produse petroliere și accesorii aferente livrărilor de motorină efectuate prin cei trei comisionari, respectiv S.C .X. SRL, S.C .X. SRL și S.C .X. SRL precum și anularea sumei de .X. lei reprezentând accesorii stabilite prin decizia de calcul

accesorii nr..X./02.11.2006, restituirea acestor sume în temeiul art.113 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./25.08.2006 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./20.09.2006 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au constatat următoarele:

În perioada 01.03.2005 – 31.01.2006, **S.C .X. S.A** a livrat în regim suspensiv în baza contractelor de export în comision nr..X.k/01/17.03.2005, .X./01/26.10.2005 și .X./01/17.03.2005, încheiate cu S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X., cantitatea de .X. tone de motorină în valoare totală de .X. lei în vederea efectuării operațiunilor de bunkerare (alimentare cu carburanți) a navelor străine în portul .X..

La controlul efectuat asupra documentelor prezentate de societate pentru justificarea operațiunilor de export în comision pentru bunkerare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta deține documentele necesare justificării acestui tip de operațiuni, respectiv copii ale declarațiilor vamale de export întocmite de comisionari, facturi externe, facturi fiscale, documente administrative de însoțire și comunicări ce trebuiau efectuate de organele vamale pentru documentele administrative de însoțire a mărfii, însă acestea nu reflectă realitatea operațiunilor.

Pentru confirmarea realității operațiunilor de export în comision, organele de inspecție fiscală au solicitat Autorității Naționale a Vămirilor – Direcția Regională Vamală .X., respectiv Autorității Navale Române cu adresele nr..X./23.06.2006, respectiv nr..X./09.08.2006, următoarele:

- confirmarea operațiunilor vamale de export efectuate de cei trei comisionari ai **S.C .X. SA**, respectiv de S.C .X. SRL, S.C .X. SRL și S.C .X. SRL, confirmarea vizării exemplarelor 2, 3 și 4 ale DAI-urilor întocmite în antrepozitul fiscal expeditor;
- confirmarea faptului că cele trei societăți comerciale comisionare au efectuat operațiuni de bunkerare în portul .X. pentru navele înscrise în documentele de export;
- confirmarea faptului că cei trei comisionari au fost autorizați să defășoare activități de agenturare a navelor și bunkeraj în portul maritim .X..

Prin adresa nr..X./28.07.2006 Direcția Regională Vamală .X. a precizat că **“agenții economici supuși analizei nu au efectuat operațiuni vamale de export de produse petroliere în intervalul martie 2005 - ianuarie 2006 prin birourile vamale din subordinea Direcției Regionale .X.”**

Prin adresa de raspuns, înregistrată sub nr..X./28.06.2006 Autoritatea Navală .X. - Centrul Maritim de Coordonare .X. precizează că navele pentru care au fost cerute date, **“nu sunt evidențiate că au facut escală , au operat sau au bunkerat în portul .X., zona Nord și Sud, la datele menționate de dvs, respectiv în perioada dintre 01.01.2005 și pana în prezent”**.

Prin adresa Autorității Navale Române nr..X./23.08.2006 aceasta a precizat că nu a emis nicio autorizație pe numele societăților comisionare.

Având în vedere că biroul vamal de ieșire .X. nu a confirmat operațiunile de export/bunkerare și că DAI-urile nu au fost transmise de acesta nici antrepozitarului, nici autorității fiscale, organele fiscale au constatat că în conformitate cu prevederile legale art.187, art.189 și art.191 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.15 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **S.C .X. SA** datorează accize în sumă de .X. lei pentru cantitatea de .X. tone motorină, care nu a fost utilizată la bordul navelor străine pentru operațiuni de bunkerare, precum și majorări/penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

S .C .X. S.A nu a putut face dovada că motorina în valoarea totală de .X. lei destinată exportului în comision prin firmele S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X. a fost încărcată la bordul navelor străine pentru bunkerare și că astfel au părăsit teritoriul vamal al României pentru a fi considerate operațiuni de export în conformitate cu prevederile art.81 din Legea nr.141/1997 privind Codul Vamal.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale au constatat că societatea nu a putut face dovada că motorina în speță, cu destinația export a fost încărcată pe navele înscrise în declarațiile vamale de export și a părăsit teritoriul vamal al României, deoarece navele nu se aflau în portul .X. zona Nord și Sud la datele menționate în DVE, și pe cale de consecință nu au efectuat operații de bunkerare. Aceeași concluzie reiese și în ceea ce privește realitatea declarațiilor vamale de export care nu au fost înregistrate la organele vamale.

Având în vedere că motorina nu a părăsit teritoriul vamal al României, organele de control au constatat că nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută de art.143 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și în conformitate cu prevederile art.140 din același act normativ menționat mai sus, societatea datorează taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei precum și majorări/penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește fondul special pentru produse petroliere, organele fiscale au constatat că la data efectuării operațiunilor de export societatea nu avea obligația constituirii acestui fond pentru produsele livrate la export dar, întrucât nu a făcut dovada că motorina destinată exportului în comision prin cele trei firme a fost transportată în afara țării sau bunkerată navelor străine din portul .X., au calculat în conformitate cu art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.249/2000 contribuția la fondul special pentru produse petroliere în sumă de .X. lei, precum și majorări/penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./02.11.2006 emisă de reprezentanții Administrației Finanțelor Publice .X. au fost stabilite în sarcina contestatoarei dobânzi în sumă totală de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi aferente accizei încasate din vanzarea produselor petroliere.

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize, taxă pe valoarea adăugată și fond special pentru produse petroliere aferent livrărilor de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor pentru operațiunile de export în comision în condițiile în care în realitate mărfurile nu au fost exportate, documentele prezentate de societate atestând situații nereale.

În fapt, din actele existente la dosar se reține că în perioada martie 2005 – ianuarie 2006 **S.C .X. S.A** a livrat la prețuri fără accize în baza contractelor de export în comision nr..X.k/01/17.03.2005, .X./01/26.10.2005 și .X./01/17.03.2005, încheiate cu S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X., cantitatea de .X. tone de motorină în valoare totală de .X. lei (.X. USD), în vederea efectuării operațiunilor de bunkerare (alimentare cu carburanți) a navelor străine în portul .X..

La verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că documentele prezentate pentru justificarea livrărilor de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor, respectiv DAI-uri, declarații vamale de export, permise de încărcare, certificate de calitate, facturi externe, nu sunt conforme cu realitatea.

În consecință, prin Decizia de impunere nr..X./20.09.2006 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.08.2006, precum și prin Decizia de calcul accesorii nr..X./02.11.2006 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei accize în cuantum de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fond special pentru produse petroliere în sumă de .X. lei și majorări/penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.191 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Deplasarea unui produs accizabil între un antrepozit fiscal și un birou vamal

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](#)”.

Totodată, pct.15 alin.(1), alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.03.2005 – 31.01.2006, precizează:

“În situația deplasării unui produs accizabil între un antrepozit fiscal și un birou vamal de ieșire din România în vederea exportului, documentul administrativ de însoțire se întocmește în 5 exemplare. Pe durata deplasării acciza se suspendă dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) produsul este însoțit de exemplarele 2, 3 și 4 ale documentului administrativ de însoțire;

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 unei garanții de către antrepozitul fiscal pentru plata accizelor aferente produsului deplasat.

(2) Primul exemplar al documentului administrativ de însoțire rămâne la antrepozitul fiscal expeditor, iar exemplarul 5 se transmite la autoritatea fiscală teritorială în raza căreia acesta își desfășoară activitatea.

(3) După scoaterea definitivă a produselor de pe teritoriul României și întocmirea declarației vamale de export, exemplarele 2, 3 și 4 se confirmă de biroul vamal de ieșire din România. Exemplarul 2 rămâne la biroul vamal, exemplarele 3 și 4 se transmit de către acesta antrepozitalui fiscal expeditor și, re-

spectiv, autorității fiscale teritoriale în raza căreia își desfășoară activitatea expeditorul”.

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate în speță, în cazul deplasării produselor accizabile între antrepozitul fiscal aparținând **S.C .X. S.A** și biroul vamal de ieșire din teritoriul vamal comunitar acciza se suspendă, iar regimul vamal suspensiv este descărcat prin documentele emise de biroul vamal de ieșire din teritoriul comunitar, care confirmă că produsele au părăsit efectiv acest teritoriu.

În vederea verificării originii, livrării, transportului și admitterii produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de accize între două antrepozite fiscale sau între un antrepozit fiscal și un birou vamal de ieșire din teritoriul comunitar, legiuitorul a instituit o procedură în care operatorul economic să poată deplasa produse accizabile fără plata accizelor, acesta având obligația întocmirii DAI conform dispozițiilor normative mai sus invocate.

Ca regulă generală DAI-ul se completează în 5 exemplare, potrivit art.187 din Codul fiscal. Primul exemplar rămâne la antrepozitul fiscal expeditor, exemplarele 2,3 și 4 ale documentului însoțeau produsele accizabile pe parcursul mișcării până la antrepozitul fiscal primitor, operator înregistrat, operator neînregistrat sau un birou vamal de ieșire din teritoriul comunitar. La sosirea produselor la locul de destinație, acestea trebuiau să fie completate de către primitor și să fie certificate de către autoritatea fiscală competentă în raza căreia își desfășura activitatea primitorul, respectiv de biroul vamal de ieșire din teritoriul comunitar, care confirmă că produsele au părăsit efectiv acest teritoriu.

După certificare, exemplarul 2 al documentului administrativ de însoțire se păstra de către primitor, exemplarul 3 se transmitea expeditorului, iar exemplarul 4 se transmitea și rămânea la autoritatea fiscală competentă a primitorului. Biroul vamal trebuia să trimită înapoi expeditorului exemplarul certificat al documentului administrativ de însoțire care îi era destinat.

Prin Decizia nr.225/2006 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a suspendat soluționarea contestației formulate de **S.C .X. S.A** împotriva Deciziei de impunere nr..X./2006 pe considerentul că organele abilitate nu au confirmat faptul că cele .X.tone motorină au părăsit teritoriul vamal al României, realitatea operațiunilor consemnate în documentele deținute de societate neputând fi probată.

Instanța a reținut că prin probe s-a stabilit că în realitate DAI-urile nu au fost niciodată prezentate și înregistrate la biroul vamal .X. –Sud, rezultă că, pe de o parte, consemnările de pe DAI atribuite acestui birou vamal sunt contrafăcute.

Referitor la exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire care dovedește din punct de vedere al accizelor încheierea regimului suspensiv de accize, organele fiscale au reținut, urmare adreselor nr..X./28.07.2006,

nr..X./28.06.2006 și nr..X./23.08.2006 emise de Autoritatea Națională a Vămirilor și respectiv Autoritatea Navală .X., că acestea nu au fost emise de biroul vamal de ieșire din teritoriu comunitar și nu reflectă realitatea închiderii regimului suspensiv.

Mai mult, prin Decizia penală nr..X./P/21.12.2011, definitivă, pronunțată în dosarul nr..X.2009 de Curtea de Apel .X., instanța reține că

”Astfel transmiterea exemplarului 3 al D.A.I.-urilor, așa cum era prevăzută în contractul de export în comision încheiat între cele două părți, contravine prevederilor art.187 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, în sensul că, exemplarul 3 este transmis de biroul vamal către antrepozitul fiscal primitor, în cauza de față biroul vamal de ieșire din România – .X. Sud și nu de comisionar.

Totodată, transferarea obligației de plată a accizei la comisionar, în situația schimbării destinației mărfii, vine în contradicție cu art.189 din Codul fiscal, potrivit căruia, în cazul oricării abateri de la cerințele art.186 -188, acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil, în cauza de față rafinăria .X. SA.

Analizând cele două clauze contractuale în limitele impuse de art.969 alin.1 Cod civil potrivit căruia ”Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante ” și de art.5 Cod civil conform căruia ”nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare de la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”, texte care consacără principiul libertății actelor juridice civile și care recunoaște libertatea subiectelor de drept civil de a încheia un act juridic civil cu respectarea legii (în cauza de față ordinea economică) și a moralei, instanța constată că cele două clauze sunt în afara acestor limite, fiind în contradicție cu cadrul legal în vigoare și prin urmare sunt lovite de nulitate.

Și în ceea ce privește TVA aferent contractului de export în comision, instanța reține că potrivit art.143 din Legea nr.571/2003 republicată ”sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată (...) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său”. Documentele în baza cărora rafinăria putea beneficia de scutire de la plata TVA, astfel cum sunt prevăzute de OMFP nr.1846/2003, deși prezentate de aceasta, s-a constatat că sunt falsificate, bunurile nefiind livrate în afara țării, aspect ce conduce la reținerea tot în sarcina rafinăriei a obligației de plată a TVA”.

În acest sens, sunt și Sentința penală nr..X./23.09.2013 pronunțată în Dosarul nr..X./118/2012 de Tribunalul .X., rămasă definitivă prin Decizia penală nr..X./05.06.2014 a Curții de Apel .X., și Sentința penală nr..X./09.12.2010 pronunțată de Judecătoria .X. în dosarul nr..X./281/2010, rămasă definitivă prin Decizia nr..X./15.06.2011 a Curții de Apel .X..

Astfel, se reține că regimul suspensiv de accize nu a fost încheiat, exemplarul 3 al DAI fiind contrafăcut, iar antrepozitul fiscal expeditor a acceptat DAI-ul transmis de către respectiva societate, fără a avea dovada că DAI-urile au fost vizate de Biroul vamal de ieșire din teritoriu comunitar respectiv, au fost transmise de către acesta.

Având în vedere că documentele prezentate de contestatoare în justificarea livrărilor de produse accizabile sunt false și nu reflectă realitatea operațiunilor, iar antrepozitul fiscal expeditor nu a întreprins diligențele necesare pentru a se asigura că Biroul vamal de ieșire din teritoriul comunitar a vizat exemplarul 3 al DAI-urilor, și că acesta a transmis acest document, conform prevederilor legale, acceptând totodată ca acestea să-i fie înaintate, contrar prevederilor legale, de reprezentății S.C .X. SRL .X., S.C .X. SRL .X. și S.C .X. SRL .X., în speță devin incidente prevederile art.189 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(1) În cazul oricărei abateri de la cerințele prevăzute la [art. 186](#) - 188, **acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil. [...]”.**

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele fiscale au stabilit în sarcina expeditorului, respectiv **S.C .X. S.A.** accize în sumă de .X. lei aferente livrărilor de produse accizabile pentru care închiderea regimului suspensiv nu a fost confirmată cu documente prevăzute de lege.

În acest sens, este și adresa nr..X./10.08.2006 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția generală legislație impozite indirecte, aflată la dosarul cauzei, de unde rezultă că:

“Potrivit prevederilor alin.(2) al art.166 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se consideră eliberare pentru consum mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal – în condițiile deplasării produselor accizabile în regim suspensiv, către un alt antrepozit fiscal în România, sau către o altă țară.

Prin urmare, pentru produsele accizabile livrate la export de către antrepozitarii autorizați, fie direct, fie prin intermediul comisionarilor, nu se datorează accize. În această situație, potrivit prevederilor pct.15 din normele metodologice aferente titlului VII –Accize, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, deplasarea produselor în regim suspensiv între antrepozitul fiscal expeditor și biroul vamal de ieșire din țară este însoțită de exemplarele 2,3, și 4 ale documentului administrativ de însoțire, întocmit de antrepozitul fiscal expeditor, exemplarul 3 certificat de biroul vamal fiind documentul care se transmite antrepozitolui fiscal expeditor de către biroul vamal și care atestă exportul efectiv al produselor.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în cazul în care organele de control constată că operațiunile de export nu au fost reale, produsele accizabile nefiind astfel exportate, în acest caz intervine obligația de plată a accizelor și taxei

pe valoarea adăugată, obligație care revine antrepozitarului autorizat în calitate de proprietar al mărfurilor“.

Întrucât în sarcina societății s-a reținut ca datorată suma de .X. lei reprezentând accize, ca urmare a faptului că regimul suspensiv de accize nu a fost încheiat, în cauză devin incidente dispozițiile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia accizele se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, astfel că în mod legal organele fiscale au calculat pe cale de consecință în sarcina societății **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferentă livrărilor de produse accizabile pentru care regimul suspensiv nu a fost închis.

Referitor la fondul special pentru produse petroliere în sumă de .X. lei, în cauză sunt incidente prevederile art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.249/2000 pentru constituirea și utilizarea Fondului special pentru produse petroliere, unde se precizează:

“Se constituie Fondul special pentru produse petroliere prin includerea în prețul produselor petroliere livrate, benzină și motorină, obținute de producători sau rezultate din procesare, a unei sume fixe în lei reprezentând echivalentul sumei de 0,01 dolari S.U.A./litru la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii anterioare livrării“, coroborat cu art.10 alin.(a) din Ordonanța Guvernului nr.53/2005 privind reglementarea unor măsuri financiare în domeniul bugetar și al contabilității publice, unde se stipulează:

“ a) în sensul art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.249/2000, expresia produse petroliere livrate se referă la produse livrate pe piața internă”, or așa cum s-a reținut mai sus, produsele accizabile nu au fost exportate, nefăcându-se dovada părăsirii teritoriului național, drept pentru care în mod legal organele fiscale au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând contribuția la fondul special pentru produse petroliere.

În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente debitorilor cu titlu de accize, taxă pe valoarea adăugată și fond special pentru produse petroliere stabilite prin Decizia de impunere nr..X./20.09.2006 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. precum și prin Decizia de calcul accesorii nr..X./02.11.2006, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitele.

Deoarece în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de .X. lei reprezentând accize, taxă pe valoarea adăugată și fond special pentru produse petroliere, aceasta datorează și accesoriile în cuantum total de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul 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, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.A .X.** împotriva Deciziei de impunere nr..X./20.09.2006 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.08.2006 de către Direcția generală a finanțelor publice .X. precum și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./02.11.2006 emisă de reprezentanții Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentand:

- .X. lei accize;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei fond special pentru produse petroliere;
- .X. lei majorări de întârziere aferente accizelor;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente fondului special pentru produse petroliere;
- .X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi aferente accizei încasate din vânzarea produselor petroliere.

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

DIRECTOR GENERAL,

.X.