



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**Decizia nr. 62/26.01.2012**  
**privind soluționarea contestației formulate**  
**de S.C. .X.S.R.L. din .X. - în insolvență**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**sub nr. 908183/29.12.2011**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. din .X., în insolvență, cu sediul social declarat în .X., X, județul .X., Codul unic de identificare fiscala nr.ROX, prin administrator judiciar .X. SPRL și administratorul special X, reprezentat prin avocat X în baza împuternicirii avocațiale nr. .X./17.10.2009, aflată în original la dosarul cauzei, având în vedere Decizia nr. .X./25.10.2011 pronunțată în Dosarul nr..X./36/2010 de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal prin care s-a admis acțiunea reclamatei și s-a anulat Decizia nr..X./02.06.2010 emisă de ANAF - Direcția generală de soluționare a contestațiilor, obligând la soluționarea pe fond a contestației nr.X/28.10.2009.

S.C. .X.S.R.L. .X. a contestat **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..09.2009** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ .X./28.09.2009 pentru **suma totală de .X. lei** reprezentând:

- .X. lei – accize;
- .X. lei – accesorii aferente accizelor.

Prin **Decizia de soluționare nr..X./02.06.2010** emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost suspendată soluționarea contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. din .X. împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..09.2009** pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând: .X. lei – accize, .X. lei – accesorii aferente, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin Decizia nr..X./25.10.2011 pronunțată în Dosarul nr..X./36/2010, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că „În recurs reclamata a depus ca act nou, în temeiul art.305 Cod procedură civilă, copia Rezoluției din 29.04.2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pronunțată în dosarul .X./P/2009, prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de fostul administrator al recurenteii, întrucât fapta de evaziune fiscală pentru care a fost cercetat nu a fost săvârșită de acesta.

În speță însă, s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de singurul reprezentant al recurenteii, constatându-se că acesta nu a săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală în legătură cu produsele energetice scutite de la plata accizelor, comercializate de recurentă, astfel că motivul principal care a condus la suspendarea soluționării contestației administrative a recurenteii, în temeiul art.214 Cod procedură fiscală, nu mai subsistă”.

Astfel, instanța anulează Decizia nr..X./02.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționarea Contestațiilor și obligă la soluționarea pe fond a contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X.S.R.L.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X..09.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ .X./28.09.2009 societatea solicită anularea actelor administrative fiscale ca fiind nelegale și netemeinice pentru următoarele considerente:**

Societatea consideră că actele administrative fiscale sunt netemeinice și nelegale, scopul urmărit de organele fiscale fiind acela de a „*acoperi propria și unica culpă în prejudiciul cauzat bugetului de stat*”, pe motiv că autoritățile fiscale teritoriale nu au efectuat verificarea cantităților aprovizionate și utilizarea efectivă a acestora în scopul declarat, prevăzută de pct.21.1 alin.12 și 13 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, societatea consideră că unicul aspect care poate fi analizat la momentul livrării de produse energetice la prețuri fără accize este acela de a verifica dacă persoana care pretinde achiziționarea de produse energetice la asemenea prețuri deține un certificat de autorizare pentru navigație.

Despre constatările organelor fiscale cuprinse în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emis actul administrativ fiscal contestat, potrivit cărora pentru toate cele patru societăți, respectiv .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X.S.R.L și .X. S.R.L, S.C. .X.S.R.L. din .X. a livrat motorină strict în scopul reglementat de lege pentru obținerea scutirii de la plata accizelor, societatea susține că a îndeplinit unicul demers prevăzut de lege, respectiv solicitarea certificatului de autorizare eliberat de ANR pentru navigație și a reținut copii ale acestora care au fost prezentate cu ocazia tuturor verificărilor anterioare efectuate de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Societatea susține că din constatările organelor de inspecție fiscală, reiese că toate societățile supuse controlului încrucișat, în număr total de 15, dețineau certificat de autorizare pentru navigație emise de ANR, aveau nave în proprietate sau închiriate și efectuau transport maritim, excepție făcând societățile S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., care nu îndeplineau condiția referitoare la deținerea certificatului de autorizare pentru navigație reglementat de art.201 alin.(1) lit.b) Codul Fiscal.

Constatarea susține că textele de lege citate de către organele de inspecție fiscală *„nu au nici o legătura cu activitatea societății, nici măcar organul fiscal neindicând în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că societatea ar fi eliberat produsul pentru consum sau maniera în care acest lucru s-ar fi realizat”*.

Societatea susține faptul că toți cei patru destinatari ai produselor marcate și colorate livrate la prețuri fără accize dețineau certificate de autorizare pentru navigație și că produsul livrat la prețuri fără accize a fost preluat cu mijloacele de transport ale acestora sau puse la dispoziție de aceștia direct din antrepozit, în relația comercială cu toți cei patru intervenind deci un transport a cărui persoană a coincis sau nu cu cea a cumpărătorului/utilizatorului.

Prin ansamblul demersurilor, organele de inspecție fiscală au constatat în sarcina subscrisei, o culpă inexistentă, societatea considerând că s-a urmărit de fapt protejarea vinovaților reali de situația eventual creată.

S.C. .X.S.R.L. contestă faptul că organele de inspecție fiscală nu au reținut și incidența prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 314/2007 privind marcarea și colorarea unor produse energetice, precum și prorogarea termenului pentru marcarea produselor energetice prevăzute în Hotărârea Guvernului nr.1861/2006.

Prin contestație, S.C. .X.S.R.L. solicită ca organul de soluționare să verifice activitatea autorităților fiscale competente în sensul respectării dispozițiilor pct.23.1 alin.(12) și (13) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cât privește utilizarea cantităților aprovizionate de S.C. .X. S.R.L, S.C. .X.S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L inclusiv a manierei de determinare efectivă a consumului de motorină pe care cele 6 societăți aveau capacitatea de a realiza cu respectarea normelor legale.

De asemenea, solicită comunicarea (în copie certificată pentru conformitate) anterior soluționării contestației, a tuturor înscrisurilor încheiate cu ocazia controalelor desfășurate de autoritățile fiscale competente la cele 6 societăți comerciale.

În consecință, contestatoarea menționează faptul că prejudiciul cauzat bugetului de stat este imputabil, alături de utilizator și/sau transportator și în solidar cu aceștia, autorităților fiscale cu competență în efectuarea verificărilor reglementate de textele invocate.

De asemenea, S.C. .X.S.R.L. susține că anularea celor două acte administrative fiscale contestate este impusă și de faptul că au fost emise exact două titluri executorii pentru una și aceeași faptă, pentru una și aceeași sumă.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./ .X./28.09.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..09.2009 întocmite de către Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Compartimentul Inspecție Mărfuri Accizabile din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., s-au constatat următoarele:**

Urmare adresei Direcției de Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale nr..X./SIFPA/16.07.2009, referitoare la adresa nr..X./10.07.2009 emisă de A.N.A.F. - Garda Financiară -Comisariatul General .X., organele de inspecție fiscală din cadrul D.R.A.O.V. .X. au efectuat o inspecție fiscală parțială la S.C. .X.S.R.L. .X., în vederea stabilirii obligațiilor fiscale (accize armonizate) aferente produselor energetice, respectiv motorină, comercializate în regim de scutire de la plata accizelor și în regim suspensiv, în perioada ianuarie 2008 - iunie 2009.

Prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr..X..09.2009** emisă de Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală - Compartimentul Inspecție Mărfuri Accizabile din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ .X./28.09.2009 **s-au stabilit obligații fiscale de plată la bugetul de stat în valoare totală de .X. lei, structurate astfel :**

<b>1. accize</b>	<b>=</b>	<b>.X. lei</b>
<b>2. accesorii</b>	<b>=</b>	<b>.X. lei.</b>

Organele de inspecție fiscală au constatat că motorina achiziționată în perioada 2008-30.06.2009, de către S.C. .X.S.R.L a fost comercializată astfel:

- **în regim suspensiv de la plata accizelor** către antrepozitele fiscale: X, S.C. .X. INT. Service CO, S.C. .X. .X.I;

- **export** (buncherare nave înregistrate sub pavilion străin);

- **în scutire de la plata accizelor pentru navigație** în apele comunitare și pe căi navigabile interioare către următoarele societăți comerciale: .X. S.R.L, .X. S.R.L, X, .X., .X. TR, .X., .X. S.A, .X., .X. .X.&X, X, X .X., X, X .X., .X., X, River .X., X, X, X, .X.;

- **cu accize plătite**, către comercianți: S.C. X, X Nou.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X.S.R.L în calitate de antrepozitar fiscal autorizat de produse energetice **s-a aprovizionat în perioada 01.01.2008-30.06.2009 cu cantitatea totală de X kg motorină** adăugată la stocul din decembrie 2007 în cantitate de .X. kg, comercializată, astfel:

- .X. Kg în regim suspensiv de la plata accizelor către antrepozite fiscale,
- .X. Kg pentru export (buncherare nave înregistrate sub pavilion străin),
- .X. Kg cu accize plătite către comercianți,
- .X. Kg în regim de scutire de la plata accizelor pentru navigație, rămânând un stoc de .X. Kg la data de 30.06.2009.

Pentru livrările de motorină efectuate în regim de scutire de la plata accizelor pentru navigație, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale și a Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au efectuat controale încrucișate la societățile: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. Miral .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. Pilot S.R.L., S.C. .X. .X. .X. S.R.L., S.C..X. Transport S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X.s S.R.L., S.C. .X. S.R.L., societăți la care S.C. .X.S.R.L. a livrat motorină în regim de scutire de la plata accizelor.

De asemenea, Garda Financiară – Comisariatul General a efectuat controale încrucișate la societățile comerciale care s-au aprovizionat cu motorină de la S.C. .X.S.R.L, rezultatele fiind înscrise în adresa nr..X./10.07.2009, transmisă la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. de către D.S.A.O.V. cu adresa nr..X./SIFPA/16.07.2009, prin care au solicitat ca la desfășurarea inspecției fiscale să fie avute în vedere și aspectele sesizate de Garda Financiară - Comisariatul General.

### **1. Referitor la relația dintre S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X. .X.&X. SRL:**

Conform Contractului de vânzare - cumpărare nr..X./01.02.2007 dintre S.C. .X.S.R.L. în calitate de vânzător și S.C. .X. .X.&X. S.R.L. în calitate de cumpărător prin care vânzătorul se obligă "să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost motorină " numai pentru utilajele din dotare" a actelor adiționale din contract, a facturilor de vânzare, S.C. .X.S.R.L a livrat în perioada 26.02. 2008 - 17.02.2009, o cantitate de .X. KG motorina către S.C. .X. .X.&X. S.R.L. în scutire de la plata accizelor conform art.201, alin(1), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru perioada 26.02.

2008 - 17.02.2009, în facturile de vânzare, avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de recepție a combustibililor emise pentru S.C. .X. .X.&.X. SRL, se menționează că destinația motorinei livrate este Macaraua .X. « 214 » aflată în Portul .X..

Conform Notei de constatare seria CG nr..X./19.06.2009, încheiate de Garda Financiară - Comisariatul General la S.C. .X. .X. S.R.L, s-a constatat că, între S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de locator și S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de locatar a fost încheiat contractul de închiriere nr..X./01.09.2007, prin care locatorul închiria macaraua .X. "214" către locatar. Conform contractului menționat și a actelor adiționale ale acestuia, termenul de încetare este data de **01.11.2008.**

Prin Protocolul încheiat în 25.02.2008, S.C. .X. .X.&.X. S.R.L a procedat la predarea macaralei .X. "214" către S.C. .X. .X. S.R.L, din cele înscrise în protocol rezultă că S.C. .X. .X.&.X. S.R.L. nu a predat actele navei și atestatul de bord până la data încheierii Notei de constatare seria CG nr..X./19.06.2009.

Ulterior în data de 25.02.2009 S.C. .X. .X. S.R.L. a închiriat macaraua .X. "214" către S.C. .X. S.A., care desfășoară activități în Portul .X..

Asociatul S.C. .X. .X.&.X. S.R.L, X la data de 18.02.2009 a cesionat părțile sociale deținute în societate către cetățeanul din Republica Moldova, X, societatea aflându-se în procedură de insolvență, dar administratorul judiciar S.C. .X. S.R.L nu deține nici un document referitor la activitatea acestei societăți.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cantitățile de motorina livrate, ulterior datei de 25.02,2008, de S.C. .X.S.R.L către S.C .X. .X.&.X. S.R.L, nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art. 192, alin. 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare privind Codul Fiscal.

Ca destinație inițială în cazul livrărilor de motorină către S.C. .X. .X.&.X. S.R.L pentru macaraua .X. 214, erau prevăzute operațiuni anexe navigației, deci această "motorină ar fi trebuit să fie evidențiată în bonurile de consum în cazul în care această motorină ar fi alimentat macaraua 214, dar din data de 25.02.2008 aceasta macara a fost închiriată și ulterior predată la S.C. .X. S.A. în Portul .X.."

Deși, prin contractul de vânzare - cumpărare nr..X./01.02.2007 cu prelungire până la 31.12.2009, Act adițional nr..X./31.12.2008, s-a stabilit de ambețe părți că, livrarea lunară de motorină să fie de maxim 20 tone, organele de inspecție fiscală au constatat că lunar s-au livrat cantități cuprinse între 100 și X tone.

Înainte de fiecare aprovizionări, S.C. .X. .X.&.X. S.R.L. transmitea prin fax comenzile pentru motorină în vederea alimentării macaralei MP214 aflată în .X. și împuterniciri pentru șoferii care se prezentau cu cisternele.

**Pentru toate livrările de motorină efectuate după data de 25.02.2008 care au avut ca destinație macaraua 214 în Portul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că nu se cunoaște destinația finală reală.**

În urma verificării documentelor prezentate s-a constatat că în perioada 26.02.2008 - 30.06,2009, S.C. .X.SRL a emis un număr de 140 facturi către S.C. .X. .X.&.X. S.R.L aferente unei cantități totale de .X. KG motorină.

Aferent livrărilor de motorină în cantitate de .X. Kg din anul 2008 pentru care scopul utilizării nu a fost în conformitate cu scutirea directă, organele de inspecție fiscală au calculat acciză datorată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, iar aferent livrărilor de motorină în cantitate de .X. Kg din anul 2009 pentru care scopul utilizării nu a fost în conformitate cu scutirea directă, au calculat acciză datorată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

## **2. Referitor la relația dintre S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X.S.R.L.:**

În anul 2009, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr..X./25.03.2009 încheiat între S.C. .X.S.R.L în calitate de vânzător și S.C. .X.S.R.L, în calitate de cumpărător, prin care vânzătorul se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost produsul motorină "pentru navele din dotarea cumpărătorului", S.C. .X.S.R.L a vândut în perioada 27.03.2009-09.06.2009, o cantitate de .X. Kg motorină aferentă unui număr de X facturi către S.C. .X.S.R.L, în scutire de la plata accizelor conform art. 201, alin(1), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform datelor înscrise în avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de recepție combustibil, declarații de conformitate, rapoarte de încărcare, motorina ar fi trebuit să alimenteze remorcherul .X. în Porturile .X., .X., .X., .X., .X. și .X..

Garda Financiară Secția .X. a constatat că S.C. X S.R.L, proprietarul remorcherului .X., a încheiat contractul de comodat nr..X./29.02.2008 cu S.C. X S.R.L .X., prin care pune la dispoziție cu titlu gratuit această navă.

S.C. X S.R.L .X. a încheiat contractul de închiriere nr..X./03.03.2009 cu S.C. .X.S.R.L. pentru remorcherul .X., pe o perioadă de un an, dar la data de 03.04.2009 prin actul adițional la contractul de închiriere nr..X./03.03.2009, părțile au convenit să înceteze contractul de închiriere.

Autoritatea Navală Română - Capitănia Zonală .X. informează Garda Financiară Secția .X. că, nava .X. a sosit în Portul .X. în data de 06.03.2009, a acostat în dana X Mai și nu a mai părăsit acest Port.

Deoarece, S.C. .X.S.R.L. nu funcționează la sediul declarat, iar reprezentanții societății nu s-au prezentat în vederea efectuării de verificări, Garda Financiară .X. a sesizat Parcela de pe lângă Judecătoria .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nava .X. nu a alimentat din porturile menționate în documentele de însoțire ale livrărilor de motorină de la S.C. .X.către S.C. .X.S.R.L.

Pentru cantitățile de motorină livrate în perioada 06.03.2009- 09.06.2009 ( perioadă în care remorcherul .X. a staționat în Portul .X., iar livrările de motorină

sunt evidențiate în documentele de transport ca fiind facute în alte porturi), de către S.C. .X.SRL către S.C. .X.S.R.L, nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca destinație inițială în cazul livrărilor de motorină către S.C. .X.S.R.L. pentru remorcherul .X., era prevăzut transportul maritim, deci această motorina ar fi trebuit să facă obiectul bonurilor de consum în cazul în care această cantitate ar fi alimentat remorcherul .X., dar din adresa nr..X./24.06.2009 emisă de Garda Financiară .X. rezultă că, în perioada de valabilitate a contractului nr..X./03.03.2009, remorcherul .X. nu a efectuat curse fluviale în numele S.C. .X.S.R.L, iar din data de 06.03.2009 acest remorcher a staționat în Portul .X..

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru toate livrările de motorină efectuate care au avut ca destinație remorcherul .X. în porturile .X., .X., .X., .X., .X., nu se cunoaște destinația finală a motorinei. Procesele verbale de recepție combustibil, sunt semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L în calitate de furnizor și de către remorcherul .X. în calitate de client, aferent livrărilor de motorină în cantitate de .X. Kg din anul 2009 pentru care scopul utilizării nu a fost în conformitate cu scutirea directă, calculând acciza datorată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

### **3. Referitor la relația dintre S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X. S.R.L :**

În anul 2009, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr..X./20.03.2009 încheiat între S.C. .X.S.R.L în calitate de vânzător și S.C .X. S.R.L, în calitate de cumpărător, prin care vânzătorul se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost produsul motorină "pentru navele din dotarea cumpărătorului", S.C. .X.S.R.L. a vândut în perioada 25.03.2009-27.05.2009, o cantitate de .X. Kg motorină aferentă unui număr de 53 facturi către S.C. .X. S.R.L., în scutire de la plata accizelor conform art.201, alin(1), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform datelor înscrise în avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de recepție combustibil, declarații de conformitate, rapoarte de încercare, motorina ar fi trebuit să alimenteze remorcherul .X. în Porturile .X., .X. și .X..

Garda Financiară Secția .X. a constatat că SC .X.S.R.L, proprietarul remorcherului .X. a încheiat contractul de comodat nr..X./29.02.2008 cu S.C. .X. S.R.L .X., prin care pune la dispoziție cu titlu gratuit această navă.

S.C. .X. S.R.L. .X. a încheiat contractul de închiriere nr. .X./03.03.2009 cu S.C. .X. S.R.L pentru remorcherul .X., pe o perioadă de un an, dar la data de 03.04.2009 prin actul adițional la contractul de închiriere nr. .X./03.03.2009, părțile au convenit să înceteze contractul de închiriere.



Autoritatea Navală Română - Capitania Zonală .X. informează Garda Financiară Secția .X. că, nava .X. a sosit în Portul .X. în data de 15.12.2008, a acostat în dana .X. și nu a mai părăsit Portul .X..

Deoarece, S.C. .X. S.R.L nu funcționează la sediul declarat, iar reprezentanții acesteia nu s-au prezentat în vederea efectuării de verificări, Garda Financiară .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, nava .X. nu a alimentat din porturile menționate în documentele de însoțire al livrărilor de motorină de la S.C. .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L, cu toate că și în acest caz procesele verbale de recepție combustibil, sunt semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L în calitate de furnizor și de către remorcherul .X. în calitate de client.

Pentru cantitățile de motorină livrate în perioada 25.03.2009- 27.05.2009, de către S.C. .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca destinație inițială în cazul livrărilor de motorină către S.C. .X. S.R.L pentru remorcherul .X., era prevăzut transport maritim, deci această motorină ar fi trebuit să facă obiectul bonurilor de consum în cazul în care motorina livrată ar fi alimentat acest remorcher, dar din adresa nr..X./24.06.2009 emisă de Garda Financiară .X. rezultă că, în perioada de valabilitate a contractului nr. .X./03.03.2009, remorcherul .X. nu a efectuat deplasări în numele S.C. .X. S.R.L, iar acest remorcher a staționat în Portul .X. deci, pentru toate livrările de motorină efectuate care au avut ca destinație remorcherul .X. în porturile .X., .X. și .X., nu se cunoaște destinația finală reală a motorinei și în acest caz la fiecare livrare s-au întocmit procese verbale de recepție motorină semnate, din care 51 ștampilate de către vânzător și remorcherul .X..

Din Nota nr.21179/24.06.2009 încheiată de Garda Financiară - Secția .X., rezultă ca navele .X. și .X. au o capacitate maximă de depozitare combustibil de X litri pentru fiecare nava, deci livrările de motorină efectuate către aceste nave sunt cu mult superioare acestei capacități de depozitare (alimentări cuprinse între X Kg-X Kg/zi).

Aferent livrărilor de motorină în cantitate de .X. Kg din anul 2009 pentru care scopul utilizării nu a fost în conformitate cu scutirea directă, organele de inspecție fiscală au calculat acciza datorată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

#### **4. Referitor la relația dintre S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X. S.R.L:**

În anul 2009, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr. .X./05.12.2008 încheiat între S.C. .X.S.R.L în calitate de vânzător și S.C. .X. S.R.L, în calitate de cumpărător, prin care vânzătorul se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost produsul motorină "pentru navele din

dotarea cumpărătorului", S.C. .X.S.R.L a vândut în perioada 12.01.2009-10.03.2009 o cantitate de .X. Kg motorină aferentă unui număr de 26 facturi către S.C. .X. S.R.L, în scutire de la plata accizelor conform art.201, alin. (1), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform datelor înscrise în avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de recepție combustibil, declarații de conformitate, rapoarte de încercare, motorina ar fi trebuit să alimenteze șlepul .X. în Porturile .X., .X., .X., .X. X, .X., .X., .X.- .X., .X., .X. și .X..

Garda Financiară Secția .X. a constatat că S.C. .X. S.R.L, proprietarul șleplului .X. a încheiat contractul de închiriere nr. .X./22.02.2008 cu S.C. .X. S.R.L., pe o perioadă de un an. Din înregistrările în jurnalul de bord al șleplului .X. rezultă că, aceasta navă nu a alimentat în anul 2009 în România, aceasta s-a aflat în perioada 01.01.2009-03.03.2009 în următoarele porturi: .X. Sud, .X., .X., X, .X., iar în perioada 22.02.2009 - 03.03.2009 acest șlep a staționat în Portul .X..

Organele de inspecție fiscală rețin că deși șlepul .X. nu a alimentat din porturile menționate, documentele de însoțire ale livrărilor de motorină de la S.C. .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L, procesele verbale de recepție combustibil, sunt semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L în calitate de furnizor și de către șlepul .X. în calitate de client.

Astfel, se constată că pentru cantitățile de motorină livrate în perioada 12.01.2009- 10.03.2009 de către S.C. .X.S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru toate livrările de motorină efectuate, care au avut ca destinație șlepul .X. în porturile .X.,.X., .X., .X. X, .X., .X., X, .X., .X. și .X., necunoscându-se destinația finală a motorinei, deși la fiecare livrare s-au întocmit procese verbale de recepție semnate și ștampilate de către vânzător și șlepul .X..

Aferent livrărilor de motorină în cantitate de .X. Kg din anul 2009, pentru care scopul utilizării nu a fost în conformitate cu scutirea directă, organele de inspecție fiscală au calculat acciză datorată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

#### **5). Referitor la livrările de motorina efectuate către S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L. s-au constatat următoarele:**

- S.C. .X. S.R.L. nu a fost identificată la sediul social declarat, dar din adresa nr. .X./24.07.2009 emisă de Capitănia Portului .X., rezultă că în anul 2008 remorcherul X închiriat de S.C. .X. S.R.L s-a aflat pe toată perioada verificată în portul .X., unde S.C. .X.S.R.L în această perioadă a livrat către acest remorcher motorină în scutire de la plata accizelor.

În cazul S.C. .X. S.R.L. a fost respectată destinația din documente, respectiv .X., deci în acest caz, răspunzătoare de utilizarea efectivă a motorinei în scopul declarat (navigație), respectiv justificarea consumurilor de motorină cade în sarcina acestei societăți, dar în cazul în care aceasta nu se mai regăsește la sediu, se vor întocmi sesizări penale administratorilor acestora, urmand ca acestea să facă obiectul unor inspecții fiscale ulterioare.

- S.C. .X. S.R.L. nu a fost identificată la sediul social declarat, dar din adresa nr. .X./22.09.2009 emisă de Capitănia Portului .X., rezultă că în anul 2008 remorcherul .X. închiriat de S.C. .X. S.R.L a operat în Portul .X. în perioada 01.03.2008 - 31.12.2008, dar a efectuat multe curse cu destinația : .X., X Mm.36, X, X, X.

Din verificarea livrărilor de motorină efectuate de S.C. .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L. în perioada anului 2008, comparându-le cu datele transmise de Capitănia Portului .X. referitoare la zilele în care remorcherul .X. a staționat în portul .X., rezultă faptul că, în cazul a 31 de livrări acest remorcher era plecat din port, deci nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, pentru cele 31 operațiuni de livrări de motorină efectuate în zilele când remorcherul .X. nu se află în Portul .X., necunoscându-se destinația finală a motorinei.

Aferent livrărilor de motorină în cantitate de X Kg din anul 2008 pentru care scopul utilizării nu a fost în conformitate cu scutirea directă, organele de inspecție fiscală au calculat acciza datorată în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

Deoarece S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu au fost identificate la sediul social, nu mai dețineau în proprietate sau chirie navele care erau indicate în documentele de transport motorină de la S.C. .X.S.R.L., la data livrărilor de motorină navele aflându-se în alte porturi maritime și la alți utilizatori (date furnizate de capităniile porturilor vizate), nu a fost posibilă demonstrarea destinației pentru care s-a acordat scutirea de accize, organele de inspecție fiscală au stabilit că în acest caz responsabilitatea revenea vânzătorului.

Pentru cantitatea de X tone motorină achiziționată și livrată la societățile comerciale menționate, pentru perioada 01.01.2008 – 30.06.2009, organele de inspecție fiscală au calculat accize datorate bugetului de stat în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la marcarea și colorarea unor produse energetice, organele de inspecție fiscală au constatat că produselor energetice se realizează anterior punerii lor în consum numai în antrepozite fiscale, sub supraveghere fiscală, iar depozitarea în siguranță a marcatorilor și coloranților este responsabilitatea antrepozitarului autorizat care răspunde de păstrarea lor și ține evident utilizării

acestora și a stocurilor, cantitățile de produse energetice ce au fost supuse marcării și colorării, precum și cantitățile de marcator și colorant folosite se vor menționa într-un proces verbal de sigilare/desigilare pentru fiecare operațiune în parte.

Pentru marcarea și colorarea carburanților, organele de inspecție fiscală au constat că societatea a prezentat o specificație eliberată de furnizor, privind dozarea acestui produs pentru respectarea nivelurilor de marcarea și colorare prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 314/2007, respective 1 kg de produs necesar pentru marcarea și colorarea a X litri motorină (0,59 mg colorant/1l combustibil).

Din fișa marcatorului .X. prezentată în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constat că în anul 2008 societatea s-a aprovizionat cu o cantitate de X grame la care s-a adăugat și stocul de la 31.12.2007 de X grame, rezultând un total de X grame marcatori din care s-a utilizat pentru marcarea, cantitatea de X grame, rămânând în stoc la 31.12.2008, cantitatea de X grame.

În perioada 01.01.2009-30.06.2009 contribuabilul s-a aprovizionat cu o cantitate de X grame produs .X. la care s-a adăugat și stocul de la X de X grame, rezultând un total de X grame marcatori din care, s-a utilizat pentru marcarea X grame și a rămas în stoc cantitatea de X grame.

Din verificarea proceselor verbale de sigilare/desigilare, organele de inspecție fiscală au constat că în întocmirea acestora nu se respectă în toate cazurile prevederile art. 9 din O.M.E.F. 1769/21.08.2007, deoarece în procesele verbale încheiate sunt înscrise doar cantitățile sigilate în recipient, nu și cantitatea de produse energetice supusă marcării și colorării.

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

**1. Aspecte procedurale:**

a) Referitor la susținerea S.C. .X.S.R.L. din contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X..09.2009, potrivit căreia *anularea celor două acte administrative fiscale contestate este impusă și de faptul că au fost emise exact două titluri executorii pentru una și aceeași faptă, pentru una și aceeași sumă*, organul de soluționare reține că potrivit prevederilor art. 109 alin. 1) și alin. 2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada de referință:

*„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art. 110 din același act normativ:  
*„Colectarea creanțelor fiscale*

*(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.*

*(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.*

*(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.*

Coroborat cu prevederile pct. 107.1 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

***a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii”***

reiese că singurul titlu de creanță prin care s-a individualizat acciza datorată de contestatoare în perioada 01.01.2008 - 30.06.2009 a fost Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X..09.2009.

**b)** Referitor la solicitarea contestatoarei din contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X..09.2009, ca *organul de soluționare să verifice activitatea autorităților fiscale competente în sensul respectării dispozițiilor pct.23.1 alin.(12) și (13) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cât privește utilizarea cantităților aprovizionate de S.C. .X. S.R.L, S.C. .X.S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L inclusiv a manierei de determinare efectivă a consumului de motorină pe care cele 6 societăți aveau capacitatea de a realiza cu respectarea normelor legale, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură*

fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare și ale Regulamentului de organizare și funcționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are atribuții de verificare a respectării prevederilor legale de către „autoritățile fiscale competente”.

c) În ceea ce privește solicitarea S.C. .X.S.R.L de comunicare (în copie certificată pentru conformitate), anterior soluționării contestației, a tuturor înscrisurilor încheiate cu ocazia controalelor desfășurate de autoritățile fiscale competente la cele 6 societăți comerciale menționate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că procesele verbale încheiate ca urmare a unui control încrucișat efectuat la un contribuabil se comunică, potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilului verificat.

2. În ceea ce privește contestația formulată de S.C. .X.S.R.L. .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..09.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale pentru **suma de .X. lei** , reprezentând accize:

**2.a) Referitor la suma de X lei, reprezentând acciză în sumă de 1.746.595 lei și accesorii aferente în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru acordarea scurii de la plata accizelor, iar S.C. .X.S.R.L. prin contestație, nu aduce niciun argument în combaterea acestor constatări.**

**În fapt**, S.C. .X.S.R.L. în calitate de antrepozitar autorizat de produse energetice a livrat motorină în regim de scutire de la plata accizelor către S.C. .X. S.R.L. pentru remorcherul .X..

Urmare controlului încrucișat efectuat de organele de inspecție fiscală s- a constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a fost identificată la sediul social declarat, dar din adresa nr. .X./22.09.2009 emisă de Capitănia Portului .X., rezultă că în anul 2008 remorcherul .X. închiriat de S.C. .X. S.R.L a operat în Portul .X. în perioada 01.03.2008 - 31.12.2008, dar a efectuat multe curse cu destinația : .X., X X, X, X, X.

Din verificarea livrărilor de motorină efectuate de S.C. .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L. în perioada anului 2008, comparându-le cu datele transmise de Capitănia Portului .X. referitoare la zilele în care remorcherul .X. a staționat în

portul .X., rezultă faptul că, în cazul a 31 de livrări acest remorcher era plecat din port, deci nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, pentru cele 31 operațiuni de livrări de motorină efectuate în zilele când remorcherul .X. nu se află în Portul .X., necunoscându-se destinația finală a motorinei.

De asemenea, s-a constatat că S.C. .X. S.R.L nu deține certificat de autorizare pentru navigație eliberat de A.N.R.

Aferent livrărilor de motorină în cantitate de X Kg din anul 2008 pentru care scopul utilizării nu a fost în conformitate cu scutirea directă, organele de inspecție fiscală au calculat acciza datorată în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

Deși prin contestația formulată, S.C. .X.S.R.L contestă întreaga sumă de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente, prin contestație nu aduce nici un argument în susținere cu privire la obligațiile fiscale suplimentare rezultate din tranzacțiile cu S.C. .X. S.R.L.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 201 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada de referință:

*“(1) Sunt scutite de la plata accizelor:(...)”*

***„b) produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor private de agrement”***

Coroborat cu pct.23 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabile în acea perioadă:

*„(1) În situațiile prevăzute la art. 201 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea se acordă direct cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze numai de la un antrepozit fiscal.”*

***(4) Se pot aproviziona cu produse energetice destinate exclusiv utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare la prețuri de livrare fără accize:***

*a) operatorii economici care dețin autorizații ca distribuitori de combustibil pentru motor pentru navigație;*

***b) persoana care deține certificat de autorizare pentru navigație”.***

Având în vedere prevederile legale invocate, sunt scutite de accize produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor private de agrement și se poate aproviziona cu produse energetice destinate exclusiv utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare la prețuri de livrare fără accize persoana care deține certificat de autorizare pentru navigație.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că S.C. .X. S.R.L nu deține certificat de autorizare pentru navigație eliberat de A.N.R.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 206 (1) lit. c) și lit. d) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; [...]*”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: **“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”**.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr..X..09.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri.

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

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



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

De asemenea, sunt incidente și prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acciza în cuantum de **X lei** stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, în temeiul prevederilor **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:**

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

**coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a și b) din OPANAF nr.2137/2001** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**“ Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, și**

**“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația formulată de S.C. .X.S.R.L ca **neîntemeiată și nemotivată pentru acest capăt de cerere.****

Referitor la accesoriile în sumă de **X lei** aferente accizelor în sumă de **X lei**, stabilite prin Decizia de impunere .X..09.2009, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente accizelor în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura accizei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere, S.C. .X.S.R.L. .X. datorează și suma de **X lei** cu titlu de majorări de aferente accizelor în sumă de **X lei**,

reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

**2.b)** Referitor la suma de **X lei**, reprezentând acciză în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat toate condițiile prevăzute de legislația în materie.**

**În fapt**, S.C. .X.S.R.L. în calitate de antrepozitar autorizat de produse energetice a livrat motorină în regim de scutire de la plata accizelor către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.A .X.L SRL, pentru buncherajul navelor Macaraua .X. 214, .X., .X., și .X..

Conform Certificatului de înregistrare seria B nr.X din data de 14.02.2008, activitatea principală a societății este – Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși al produselor derivate- cod CAEN 4671.

S.C. .X.S.R.L. .X., a fost autorizată să desfășoare activități de aprovizionare, depozitare și comercializare, în regim suspensiv de la plata accizelor, a produselor energetice accizabile E43 Motorină, conform autorizației de antrepozit fiscal nr.ROX din data de 27.03.2007, la sediul acesteia situat în incinta Portului 'X., Dana 0, unde deține un depozit de produse energetice.

Din controalele încrucișate efectuate s-a constatat că S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu funcționează la sediul social declarat, reprezentanții acestora nu s-au prezentat în vederea efectuării de verificări, iar pe baza documentelor aferente livrărilor de motorină de la S.C. .X.S.R.L. către navele maritime Macaraua .X. 214, .X., .X., .X., navele maritime nu au acostat și nu au alimentat combustibil în perioada supusă verificării din porturile menționate, iar documentele nu poartă viză și nu au fost confirmate de către Căpitaniile de Port în raza cărora s-ar fi efectuat alimentările cu combustibil.

Organele de inspecție fiscală au constatat, de asemenea, că în cazul livrărilor de motorină în regim de scutire de la plata accizelor către S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în porturile unde navele aprovizionate ar fi trebuit să opereze, **aceste nave nu mai aparțineau societăților menționate**, se aflau în alte porturi, deci destinația înscrisă în documentele de transport n-a fost destinația reală a motorinei, deși aceste societăți dețineau autorizații pentru navigație emise de A.N.R., aveau nave în proprietate sau închiriate și efectuau transport maritim.

Referitor la procesele verbale de recepție combustibil, care erau semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L. în calitate de furnizor și de către personalul navelor maritime (macaraua MP 214, remorcher .X., remorcher .X. și .X.) în calitate de

clienți, organele de inspecție fiscală au constatat că **procesele verbale erau fictive**, deoarece **nu era posibilă ștampilarea acestora de către aceste nave pentru că nu se aflau la destinația înscrisă în documentele de transport la acele momente de livrare**, ele aflându-se în alte porturi maritime și la alți utilizatori (date furnizate de capităniile porturilor vizate), nefiind posibilă demonstrarea destinației pentru care s-a acordat scutirea de accize.

Pentru cantitatea de X tone motorină achiziționată și livrată la societățile menționate mai sus, în perioada 01.01.2008-30.06.2009, organele de inspecție fiscală au calculat accize datorate bugetului de stat în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, S.C. .X.S.R.L. susține că actele administrative fiscale sunt netemeinice și nelegale întrucât a îndeplinit unicul demers prevăzut de lege, respectiv solicitarea certificatului de autorizare eliberat de ANR pentru navigație și a reținut copii ale acestora care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

Constatarea susține, de asemenea, că textele de lege citate de către organele de inspecție fiscală *„nu au nici o legătura cu activitatea societății, nici măcar organul fiscal neindicând în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că societatea ar fi eliberat produsul pentru consum sau maniera în care acest lucru s-ar fi realizat”*.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada de referință:

*„Sfera de aplicare*

*Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:*

- a) bere;*
- b) vinuri;*
- c) băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri;*
- d) produse intermediare;*
- e) alcool etilic;*
- f) tutun prelucrat;*
- g) produse energetice;*
- h) energie electrică.”*

Art. 175 alin. 3) din același act normativ stipulează:

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

- a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 și 2710 11 59;*

- b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;
- c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;
- d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;
- e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;
- f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;
- g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;
- h) cărbune și cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.”

De asemenea, art. 201 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada de referință:

“(1) Sunt scutite de la plata accizelor:(...)”

**„b) produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor private de agrement”**

Coroborat cu pct.23 alin. 4), alin. 6), alin. 7), alin. 10) – alin. 13) din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabile în acea perioadă:

„(1) În situațiile prevăzute la art. 201 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea se acordă direct cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze numai de la un antrepozit fiscal.”

**(4) Se pot aproviziona cu produse energetice destinate exclusiv utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare la prețuri de livrare fără accize:**

a) operatorii economici care dețin autorizații ca distribuitori de combustibil pentru motor pentru navigație;

b) persoana care deține certificat de autorizare pentru navigație.

**(6) Zilnic antrepozitele fiscale de producție vor înscrie toate cantitățile de combustibil pentru motor livrate cu destinația utilizării exclusive pentru aeronave, respectiv nave, în jurnale speciale întocmite potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 21.**

**(7) Jurnalele menționate la alin. (6) se vor întocmi pentru fiecare lună calendaristică în baza documentelor de evidență operativă și vor fi prezentate în termen de 5 zile de la expirarea lunii, autorităților fiscale teritoriale în care își desfășoară activitatea antrepozitul fiscal, în vederea înregistrării și vizării de către aceasta.**

**(10) Lunar, până la 25 a lunii următoare celei de raportare, autoritățile fiscale teritoriale au obligația să transmită Direcției generale de tehnologie a informației din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, datele din jurnalele prevăzute la alin. (7) și (9) în vederea centralizării acestora la nivel național.**

*(11) Direcția generală de tehnologie a informației va transmite lunar, până la sfârșitul lunii următoare, situația centralizatoare pe țară privind cantitățile de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru aeronave, precum și situația centralizatoare pe țară privind cantitățile de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru nave Agenției Naționale de Administrare Fiscală - direcțiilor cu atribuții de control.*

**(12) Situațiile centralizatoare prevăzute la alin. (11) vor fi verificate lunar de către autoritățile fiscale teritoriale cu atribuții de control.**

**(13) Verificarea va avea în vedere cantitățile livrate și respectiv aprovizionate, după caz, precum și utilizarea efectivă a acestora în scopul declarat.**

Din coroborarea prevederilor legale invocate reiese că sunt scutite de accize produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor private de agrement și se poate aproviziona cu produse energetice destinate exclusiv utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare la prețuri de livrare fără accize persoana care deține certificat de autorizare pentru navigație.

De asemenea, zilnic antrepozitele fiscale de producție vor înscrie toate cantitățile de combustibil pentru motor livrate cu destinația utilizării exclusive pentru aeronave, respectiv nave, **în jurnale speciale întocmite** pentru fiecare lună calendaristică în baza documentelor de evidență operativă și vor fi prezentate în termen de 5 zile de la expirarea lunii, autoritățile fiscale teritoriale în care își desfășoară activitatea antrepozitul fiscal, în vederea înregistrării și vizării de către aceasta. De asemenea, lunar, până la 25 a lunii următoare celei de raportare, autoritățile fiscale teritoriale au obligația să transmită Direcției generale de tehnologie a informației din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, datele din jurnalele întocmite în vederea centralizării acestora la nivel național. Direcția generală de tehnologie a informației va transmite lunar, până la sfârșitul lunii următoare, situația centralizatoare pe țară privind cantitățile de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru aeronave, precum și situația centralizatoare pe țară privind cantitățile de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru nave Agenției Naționale de Administrare Fiscală - direcțiilor cu atribuții de control. Situațiile centralizatoare vor fi verificate lunar de către autoritățile fiscale teritoriale cu atribuții de control, verificarea va avea în vedere cantitățile livrate și respectiv

aprovizionate, după caz, precum și utilizarea efectivă a acestora în scopul declarat.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele aflate la dosarul cauzei reies următoarele:

S.C. .X.S.R.L., în calitate de antrepozitar fiscal autorizat, cod acciză ROX, a fost autorizată să desfășoare activități de aprovizionare, depozitare și comercializare în regim suspensiv de la plata accizelor a produselor energetice E4.3. motorină, conform Autorizației de antrepozit fiscal nr. ROX/27.03.2007.

De asemenea, S.C. .X.S.R.L. a fost autorizată să desfășoare activități de buncheraj nave, conform Autorizațiilor seria F nr. X – CT, valabilă până la 15.11.2012 și seria M nr. X – CT, valabilă până la 09.02.2014, emise de ANR.

Organele de inspecție fiscală au constatat că motorina achiziționată în perioada 01.01.2008-30.06.2009, de către S.C. .X.S.R.L a fost comercializată astfel:

- **în regim suspensiv de la plata accizelor** către antrepozitele fiscale: GPA Aero Product, S.C. .X. INT. Service CO, S.C. .X. .X.I;

- **export** (buncherare nave înregistrate sub pavilion străin);

- **în scutire de la plata accizelor pentru navigație** în apele comunitare și pe căi navigabile interioare către următoarele societăți comerciale: .X. S.R.L, .X. S.R.L, ANR X, .X., .X. TR, .X., .X. S.A, .X., .X. .X.&.X., X, X .X., X, X .X., .X., .X.s,X .X., .X., .X., .X.a INT, .X.;

- **cu accize plătite**, către comercianți: S.C. X, X Nou.

Astfel, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr..X./01.02.2007 dintre S.C. .X.S.R.L. în calitate de vânzător și S.C. .X. .X.&.X. S.R.L. în calitate de cumpărător prin care vânzătorul se obligă "să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost motorină " numai pentru utilajele din dotare" a actelor adiționale din contract, a facturilor de vânzare, S.C. .X.S.R.L a livrat în perioada 26.02. 2008 - 17.02.2009, o cantitate de .X. KG motorina către S.C. .X. .X.&.X. S.R.L. în scutire de la plata accizelor conform art.201, alin(1), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru perioada 26.02. 2008 - 17.02.2009, în facturile de vânzare, avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de receptie a combustibililor emise pentru S.C. .X. .X.&.X. SRL, se menționează că destinația motorinei livrate este Macaraua .X. « 214 » aflată în Portul .X..

Conform Notei de constatare seria CG nr..X./19.06.2009, încheiate de Garda Financiară - Comisariatul General la S.C. .X. .X. S.R.L, s-a constatat că, între S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de locator și S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de locatar a fost încheiat contractul de închiriere nr..X./01.09.2007, prin care locatorul închiria macaraua .X. "214" către locatar. Conform contractului menționat și a actelor adiționale ale acestuia, termenul de încetare este data de **01.11.2008**.

Prin Protocolul încheiat în 25.02.2008, S.C. .X. .X.&.X. S.R.L a procedat la predarea macaralei .X. "214" către S.C. .X. .X. S.R.L, din cele înscrise în protocol rezultă că S.C. .X. .X.&.X. S.R.L. nu a predat actele navei și atestatul de bord până la data încheierii Notei de constatare seria CG nr..X./19.06.2009.

Ulterior în data de 25.02.2009 S.C. .X. .X. S.R.L. a închiriat macaraua .X. "214" către S.C. .X. S.A., care desfășoară activități în Portul .X..

Asociatul S.C. .X. .X.&.X. S.R.L, X la data de 18.02.2009 a cesionat părțile sociale deținute în societate către cetățeanul din Republica Moldova, X, societatea aflându-se în procedură de insolvență, dar administratorul judiciar S.C. .X. S.R.L nu deține nici un document referitor la activitatea acestei societăți.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cantitățile de motorina livrate, ulterior datei de 25.02,2008, de S.C. .X.S.R.L către S.C .X. .X.&.X. S.R.L, nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art. 192, alin. 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare privind Codul Fiscal.

Ca destinație inițială în cazul livrărilor de motorină către S.C. .X. .X.&.X. S.R.L pentru macaraua .X. X, erau prevăzute operațiuni anexe navigației, deci această "motorină ar fi trebuit să fie evidențiată în bonurile de consum în cazul în care această motorină ar fi alimentat macaraua 214, dar din data de 25.02.2008 aceasta macara a fost închiriată și ulterior predată la S.C. .X. S.A. în Portul .X."

Deși, prin contractul de vânzare - cumpărare nr..X./01.02.2007 cu prelungire până la 31.12.2009, Act adițional nr..X./31.12.2008, s-a stabilit de ambețe părți că, livrarea lunară de motorină să fie de maxim 20 tone, organele de inspecție fiscală au constatat că lunar s-au livrat cantități cuprinse între 100 și 1400 tone.

Înainte de fiecare aprovizionări, S.C. .X. .X.&.X. S.R.L. transmitea prin fax comenzile pentru motorină în vederea alimentării macaralei MP214 aflată în .X. și împuterniciri pentru șoferii care se prezentau cu cisternele.

**Pentru toate livrările de motorină efectuate după data de 25.02.2008 care au avut ca destinație macaraua 214 în Portul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că nu se cunoaște destinația finală reală.**

În urma verificării documentelor prezentate s-a constatat că în perioada 26.02.2008 - 30.06,2009, S.C. .X.SRL a emis un număr de X facturi către S.C. .X. .X.&.X. S.R.L aferente unei cantități totale de .X. KG motorină.

În anul 2009, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr..X./25.03.2009 încheiat între S.C. .X.S.R.L în calitate de vânzător și S.C. .X.S.R.L, în calitate de cumpărător, prin care vânzătorul se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost produsul motorină "pentru navele din dotarea cumpărătorului", S.C. .X.S.R.L a vândut în perioada 27.03.2009-09.06.2009, o cantitate de .X. Kg motorină aferentă unui număr de 83 facturi către S.C. .X.S.R.L, în scutire de la plata accizelor conform art. 201, alin(1), lit. b)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform datelor înscrise în avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de recepție combustibil, declarații de conformitate, rapoarte de încărcare, motorina ar fi trebuit să alimenteze remorcherul .X. în Porturile .X., .X., .X., .X., .X. și .X..

Garda Financiară Secția .X. a constatat că SC .X.S.R.L, proprietarul remorcherului .X., a încheiat contractul de comodat nr..X./29.02.2008 cu S.C. .X. S.R.L .X., prin care pune la dispoziție cu titlu gratuit această navă.

S.C. .X. S.R.L .X. a încheiat contractul de închiriere nr..X./03.03.2009 cu S.C. .X.S.R.L. pentru remorcherul .X., pe o perioadă de un an, dar la data de 03.04.2009 prin actul adițional la contractul de închiriere nr..X./03.03.2009, părțile au convenit să înceteze contractul de închiriere.

Autoritatea Navală Română - Capitănia Zonală .X. informează Garda Financiară Secția .X. că, nava .X. a sosit în Portul .X. în data de 06.03.2009, a acostat în dana 1 Mai și nu a mai părăsit acest Port.

Deoarece, S.C. .X.S.R.L. nu funcționează la sediul declarat, iar reprezentanții societății nu s-au prezentat în vederea efectuării de verificări, Garda Financiară .X. a sesizat Parcela de pe lângă Judecătoria .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nava .X. nu a alimentat din porturile menționate în documentele de însoțire ale livrărilor de motorină de la S.C. .X.către S.C. .X.S.R.L.

Pentru cantitățile de motorină livrate în perioada 06.03.2009- 09.06.2009 ( perioadă în care remorcherul .X. a staționat în Portul .X., iar livrările de motorină sunt evidențiate în documentele de transport ca fiind făcute în alte porturi), de către S.C. .X.SRL către S.C. .X.S.R.L, nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca destinație inițială în cazul livrărilor de motorină către S.C. .X.S.R.L. pentru remorcherul .X., era prevăzut transportul maritim, deci această motorina ar fi trebuit să facă obiectul bonurilor de consum în cazul în care această cantitate ar fi alimentat remorcherul .X., dar din adresa nr..X./24.06.2009 emisă de Garda Financiară .X. rezultă că, în perioada de valabilitate a contractului nr..X./03.03.2009, remorcherul .X. nu a efectuat curse fluviale în numele S.C. .X.S.R.L, iar din data de 06.03.2009 acest remorcher a staționat în Portul .X..

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că toate livrările de motorină efectuate care au avut ca destinație remorcherul .X. în porturile .X., .X., .X., .X., .X., .X., nu se cunoaște destinația finală a motorinei. Procesele verbale de recepție combustibil, sunt semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L în calitate de furnizor și de către remorcherul .X. în calitate de client.



În anul 2009, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr..X./20.03.2009 încheiat între S.C. .X.S.R.L în calitate de vânzător și S.C .X. S.R.L, în calitate de cumpărător, prin care vânzătorul se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost produsul motorină "pentru navele din dotarea cumpărătorului", S.C. .X.S.R.L. a vândut în perioada 25.03.2009-27.05.2009, o cantitate de .X. Kg motorină aferentă unui număr de 53 facturi către S.C. .X. S.R.L., în scutire de la plata accizetor conform art.201, alin(1), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform datelor înscrise în avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de recepție combustibil, declarații de conformitate, rapoarte de încercare, motorina ar fi trebuit să alimenteze remorcherul .X. în Porturile .X., .X. și .X..

Garda Financiară Secția .X. a constatat că SC .X.S.R.L, proprietarul remorcherului .X. a încheiat contractul de comodat nr..X./29.02.2008 cu S.C. .X. S.R.L .X., prin care pune la dispoziție cu titlu gratuit această navă.

S.C. .X. S.R.L. .X. a încheiat contractul de închiriere nr. .X./03.03.2009 cu S.C. .X. S.R.L pentru remorcherul .X., pe o perioadă de un an, dar la data de 03.04.2009 prin actul adițional la contractul de închiriere nr. .X./03.03.2009, părțile au convenit să înceteze contractul de închiriere.

Autoritatea Navală Română - Capitănia Zonală .X. informează Garda Financiară Secția .X. că, nava .X. a sosit în Portul .X. în data de 15.12.2008, a acostat în dana .X. și nu a mai părăsit Portul .X..

Deoarece, S.C. .X. S.R.L nu funcționează la sediul declarat, iar reprezentanții acesteia nu s-au prezentat în vederea efectuării de verificări, Garda Financiară .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, nava .X. nu a alimentat din porturile menționate în documentele de însoțire al livrărilor de motorină de la S.C. .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L, cu toate că și în acest caz procesele verbale de recepție combustibil, sunt semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L în calitate de furnizor și de către remorcherul .X. în calitate de client.

Pentru cantitățile de motorină livrate în perioada 25.03.2009- 27.05.2009, de către S.C .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca destinație inițială în cazul livrărilor de motorină către S.C. .X. S.R.L pentru remorcherul .X., era prevăzut transport maritim, deci această motorină ar fi trebuit să facă obiectul bonurilor de consum în cazul în care motorina livrată ar fi alimentat acest remorcher, dar din adresa nr..X./24.06.2009 emisă de Garda Financiară .X. rezultă că, în perioada de valabilitate a contractului nr. .X./03.03.2009, remorcherul .X. nu a efectuat deplasări în numele S.C. .X. S.R.L, iar acest remorcher a staționat în Portul .X. deci, pentru toate livrările de motorină

efectuate care au avut ca destinație remorcherul .X. în porturile .X., .X. și .X., nu se cunoaște destinația finală reală a motorinei și în acest caz la fiecare livrare s-au întocmit procese verbale de recepție motorină semnate, din care 51 ștampilate de către vânzător și remorcherul .X..

Din Nota nr.X/24.06.2009 încheiată de Garda Financial - Secția .X., rezultă ca navele .X. și .X. au o capacitate maximă de depozitare combustibil de X litri pentru fiecare nava, deci livrările de motorină efectuate către aceste nave sunt cu mult superioare acestei capacități de depozitare (alimentări cuprinse între X Kg-X Kg/zi).

În anul 2009, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr. .X./05.12.2008 încheiat între S.C. .X.S.R.L în calitate de vânzător și S.C. .X. S.R.L, în calitate de cumpărător, prin care vânzătorul se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului contra cost produsul motorină "pentru navele din dotarea cumpărătorului", S.C. .X.S.R.L a vândut în perioada 12.01.2009-10.03.2009 o cantitate de .X. Kg motorină aferentă unui număr de X facturi către S.C. .X. S.R.L, în scutire de la plata accizelor conform art.201, alin. (1), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform datelor înscrise în avizele de însoțire a mărfii, procesele verbale de recepție combustibil, declarații de conformitate, rapoarte de încercare, motorina ar fi trebuit să alimenteze șlepul .X. în Porturile .X., .X., .X., .X. .X.-Severin, .X., .X., X - .X., .X., .X. și .X..

Garda Financiară Secția .X. a constatat că S.C. .X. S.R.L, proprietarul șleplului .X. a încheiat contractul de închiriere nr. .X./22.02.2008 cu S.C. .X. S.R.L., pe o perioadă de un an. Din înregistrările în jurnalul de bord al șleplului .X. rezultă că, aceasta navă nu a alimentat în anul 2009 în România, aceasta s-a aflat în perioada 01.01.2009-03.03.2009 în următoarele porturi: .X. Sud, .X., .X., Ruse, .X., iar în perioada 22.02.2009 - 03.03.2009 acest șlep a staționat în Portul .X..

Organele de inspecție fiscală rețin că deși șlepul .X. nu a alimentat din porturile menționate, documentele de însoțire ale livrărilor de motorină de la S.C. .X.S.R.L către S.C. .X. S.R.L, procesele verbale de recepție combustibil, sunt semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L în calitate de furnizor și de către șlepul .X. în calitate de client.

Astfel, se constată că pentru cantitățile de motorină livrate în perioada 12.01.2009- 10.03.2009 de către S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. nu se justifică regimul de scutire de la plata accizelor, acciza devenind exigibilă conform art.192, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru toate livrările de motorină efectuate, care au avut ca destinație șlepul .X. în porturile .X.,.X., .X., .X. X, .X., .X., X, .X., .X. și .X., necunoscându-se destinația finală a motorinei, deși la fiecare livrare s-au întocmit

procese verbale de recepție semnate și ștampilate de către vânzător și șlepul .X..

Referitor la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu a fost identificată la sediul social declarat, dar din adresa nr. .X./24.07.2009 emisă de Capitănia Portului .X., rezultă că în anul 2008 remorcherul X închiriat de S.C. .X. S.R.L s-a aflat pe toată perioada verificată în portul .X., unde S.C. .X.S.R.L în această perioadă a livrat către acest remorcher motorină în scutire de la plata accizelor.

În cazul S.C. .X. S.R.L. a fost respectată destinația din documente, respectiv .X., deci în acest caz, răspunzătoare de utilizarea efectivă a motorinei în scopul declarat (navigație), respectiv justificarea consumurilor de motorină cade în sarcina acestei societăți, dar în cazul în care aceasta nu se mai regăsește la sediu, se vor întocmi sesizări penale administratorilor acestora, urmand ca acestea să facă obiectul unor inspecții fiscale ulterioare.

Sintetizând, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu funcționează la sediul social declarat, reprezentanții acestora nu s-au prezentat în vederea efectuării de verificări, iar pe baza documentelor aferente livrărilor de motorină de la S.C. .X.S.R.L. către navele maritime Macaraua X 214, .X., .X., .X., navele maritime nu au acostat și nu au alimentat combustibil în perioada supusă verificării din porturile menționate, iar documentele nu poartă viză și nu au fost confirmate de către Căpităniile de Port în raza cărora s-ar fi efectuat alimentările cu combustibil.

Organele de inspecție fiscală au constatat, de asemenea, că în cazul livrărilor de motorină în regim de scutire de la plata accizelor către S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în porturile unde navele aprovizionate ar fi trebuit să opereze, **aceste nave nu mai aparțineau societăților menționate**, se aflau în alte porturi, deci destinația înscrisă în documentele de transport n-a fost destinația reală a motorinei, **deși aceste societăți dețineau autorizații pentru navigație emise de A.N.R., aveau nave în proprietate sau închiriate și efectuau transport maritim.**

Referitor la procesele verbale de recepție combustibil, care erau semnate și ștampilate de S.C. .X.S.R.L. în calitate de furnizor și de către personalul navelor maritime (macaraua MP 214, remorcher .X., remorcher .X. și .X.) în calitate de clienți, organele de inspecție fiscală au constatat că **procesele verbale erau fictive**, deoarece **nu era posibilă ștampilarea acestora de către aceste nave pentru că nu se aflau la destinația înscrisă în documentele de transport la acele momente de livrare**, ele aflându-se în alte porturi maritime și la alți utilizatori (date furnizate de capităniile porturilor vizate), nefiind posibilă demonstrarea destinației pentru care s-a acordat scutirea de accize.

Prin contestație, S.C. .X.S.R.L. susține că și-a îndeplinit unicul demers prevăzut de lege, respectiv solicitarea certificatului de autorizare eliberat de ANR pentru navigație și a reținut copii ale acestora care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

Și organele de inspecție fiscală constată că cele 4 societăți comerciale dețineau autorizații pentru navigație emise de A.N.R., aveau nave în proprietate sau închiriate și efectuau transport maritim.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, nu reiese însă dacă S.C. .X.S.R.L. a înscris zilnic toate cantitățile de combustibil pentru motor livrate cu destinația utilizării exclusive pentru aeronave, respectiv nave, **în jurnale speciale întocmite** pentru fiecare lună calendaristică în baza documentelor de evidență operativă, dacă aceste jurnale au fost prezentate în termen de 5 zile de la expirarea lunii, autorității fiscale teritoriale în vederea înregistrării și vizării de către aceasta.

De asemenea, nu s-a constatat dacă s-a depus și verificat situația centralizatoare depusă de contestatoare privind cantitățile de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru nave, avându-se în vedere cantitățile livrate și respectiv aprovizionate, după caz.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 192 alin. 3) și alin. 5) – alin. 7) din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit căroră:

„ART. 192

Momentul exigibilității accizelor

(3) În cazul pierderilor sau lipsurilor, acciza pentru un produs accizabil devine exigibilă la data când se constată o pierdere sau o lipsă a produsului accizabil.

(5) În cazul unui produs accizabil, care are dreptul de a fi scutit de accize, acciza devine exigibilă la data la care produsul este utilizat în orice scop care nu este în conformitate cu scutirea.

*(6) În cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare ori la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.*

*(7) În cazul unui produs accizabil, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care se revocă ori se anulează autorizația, acciza devine exigibilă la data comunicării revocării sau anulării autorizației pentru produsele accizabile ce pot fi eliberate pentru consum.*

Coroborat cu pct.17 (1) și (3) din pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabile în acea perioadă:

*„17. (1) În toate situațiile prevăzute la art. 192 alin. (3), (5), (6) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acciza se plătește în termen de 5 zile de la data la care a devenit exigibilă.*

*(3) În cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului.”*

se rețin următoarele:

- în cazul unui produs accizabil, care are dreptul de a fi scutit de accize, acciza devine exigibilă la data la care produsul este utilizat în orice scop care nu este în conformitate cu scutirea;

- în cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare ori la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire;

- în cazul unui produs accizabil, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care se revocă ori se anulează autorizația, acciza devine exigibilă la data comunicării revocării sau anulării autorizației pentru produsele accizabile ce pot fi eliberate pentru consum.

- în cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului.

Deși organele de inspecție fiscală invocă aceste temeuri legale, atât din constatări, cât și din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese că a fost revocată sau anulată autorizația de antrepozit fiscal a dacă S.C. .X.S.R.L., iar în situația prevăzută de normele metodologice potrivit căreia în cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, **obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului**, calitatea de vânzător în acest caz o au cele 4 societăți comerciale care ar fi schimbat destinația inițială a produsului energetic și nu S.C. .X.S.R.L.

Se reține că prin **Decizia de soluționare nr..X./02.06.2010** emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost suspendată soluționarea

contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. din .X. împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X..09.2009** pentru suma totală de .X. lei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin Decizia nr..X./25.10.2011 pronunțată în Dosarul nr..X./36/2010, Înalta Curte de Casație și Justiție s-a anulat Decizia nr..X./02.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționarea Contestațiilor, reținându-se că „*În recurs reclamata a depus ca act nou, în temeiul art.305 Cod procedură civilă, copia Rezoluției din 29.04.2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pronunțată în dosarul .X./P/2009, prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de fostul administrator al recurenteii, întrucât fapta de evaziune fiscală pentru care a fost cercetat nu a fost săvârșită de acesta.*

*În speță însă, s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de singurul reprezentant al recurenteii, constatându-se că acesta nu a săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală în legătură cu produsele energetice scutite de la plata accizelor, comercializate de recurentă, astfel că motivul principal care a condus la suspendarea soluționării contestației administrative a recurenteii, în temeiul art.214 Cod procedură fiscală, nu mai subzistă”.*

Prin din 29.04.2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pronunțată în dosarul .X./P/2009 s-a reținut că “*Din motivele mai sus prezentate se apreciază că în relația de vânzare-cumpărare de produse energetice în regim scutit de la plata accizei efectuată între S.C. .X.S.R.L. și beneficiarii S.C. .X. SRL și S.C. .X.A .X.L SRL, antrepozitarul și-a respectat obligațiile legale în această materie, culpa sustragerii de la plata accizei aferentă respectivelor cantități de motorină fiind în sarcina beneficiarilor”.*

Potrivit prevederilor pct. 10.4. din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „*La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale”.*

De asemenea, din analiza contractelor încheiate între S.C. .X.S.R.L., în calitate de vânzător și S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.A .X.L SRL, în calitate de cumpărători, se reține că la pct. 9.3. se prevede că „Beneficiarul este direct răspunzător, pentru folosirea mărfii în alte scopuri decât pentru alimentarea navelor din dotare”, iar contestatoarea susține faptul că „toți cei patru destinatari ai produselor marcate și colorate livrate la prețuri fără accize dețineau certificate de autorizare pentru navigație și că

produsul livrat la prețuri fără accize a fost preluat cu mijloacele de transport ale acestora sau puse la dispoziție de aceștia direct din antrepozit, în relația comercială cu toți cei patru intervenind deci un transport a cărui persoană a coincis sau nu cu cea a cumpărătorului/utilizatorului”.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia „*organul fiscal a reținut drept incident în raportul de inspecție fiscală a prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 314/2007 privind marcarea și colorarea unor produse energetice, precum și prorogarea termenului privind marcarea produselor energetice prevăzut în Hotărârea Guvernului nr. 1.861/2006*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, din documentele existente la dosarul cauzei, reiese că în perioada supusă verificării contribuabilul s-a aprovizionat în vederea marcării motorinei cu marcatorul .X. și a utilizat pentru marcarea X grame, rămânând în stoc cantitatea de X grame, datele menționate fiind extrase din fișele marcatorului .X. întocmite de contribuabil, din comparația acestor consumuri de produs .X. cu livrările de motorină matcată și colorată neconstatându-se diferențe. Însă din verificarea proceselor verbale de sigilare/desigilare, organele de inspecție fiscală au constatat că la întocmirea acestora nu se respectă în toate cazurile prevederile art. 9 din O.M.E.F. nr. X/21.08.2007 privind aprobarea Metodologiei privind aplicarea H.G. nr. 314/2007, în sensul că procesele verbale încheiate sunt înscrise doar cantitățile sigilate în recipient, nu și cantitatea de produse energetice ce au fost supuse marcării și colorării.

Având în vedere cele de mai sus, potrivit normelor legale invocate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptătit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”** coroborate cu prevederile alin.3<sup>1</sup> și ale pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: **„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul**

### **accesoriilor aferente.”**

Astfel, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X..09.2009 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **X lei** reprezentând accize, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, în baza prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**În ceea ce privește suma de X lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente accizelor stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X..09.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Astfel, având în vedere că a fost desființată contestația formulată de S.C. .X.S.R.L. pentru suma **X lei** reprezentând accize, se va desființa contestația și pentru suma de **X lei**, reprezentând accesorii aferente acestora.

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1), alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit. a) și lit. b) și pct. 11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației** formulate de S.C. .X.S.R.L. împotriva **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..09.2009** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

- **X lei – accize;**
- **X lei - accesorii aferente.**

**2. Desființarea și anularea parțială a Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..09.2009** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale –



Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală pentru suma totală **de X lei** reprezentând :

- **X lei – accize;**
- **X lei - accesorii aferente.**

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

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

**Director General**

**X**

X