



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrație 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. 34 / .2011

privind soluționarea contestației depuse de SC .X. SA, înregistrată la  
Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr. 908169/07.07.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția  
Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr.  
.X./14.07.2010 înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția  
Națională de Administrație Fiscală sub nr. 908169/07.07.2010 asupra  
contestației depuse de SC .X. SA, cu sediul în .X., str. X nr. X, sector X.

Societatea contestă suma totală de .X. lei din care suma de .X.  
lei reprezintă accize și TVA și suma de .X. lei reprezintă accesoriile aferente,  
stabilită prin decizia pentru regularizarea situației nr.92/22.06.2010 emisă  
în baza procesului verbal nr..X./22.06.2010, încheiate de reprezentanții  
Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

În raport de data emiterii deciziei pentru regularizarea situației,  
22.06.2010, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin  
1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,  
republicată, cu modificările ulterioare, fiind înregistrată la Ministerul  
Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrație Fiscală în data de  
07.07.2010, conform ștampilei aplicată de Serviciul registratură pe  
originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.  
206, art. 207 și 209 alin. 1 lit. c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind  
Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, societatea  
regăsindu-se în anexa 2 la poziția nr.X din Ordinul Președintelui Agenției  
Naționale de Administrație Fiscală privind organizarea activității de  
administrație a marilor contribuabili nr. 2730/2010, Agenția Națională de  
Administrație Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor,  
este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. SA.

I. Prin contestația formulată societatea arată că SC .X. SA este conform legislației fiscale aplicabile în perioada controlată, antrepozit fiscal de depozitare ce beneficiază de un regim special în sensul stabilirii unui cuantum zero al garanțiilor constituite.

Societatea învederează ca organele vamale nu au procedat în perioada 2007-2010 la aplicarea unor sancțiuni către SC .X. SA pentru că aceștia s-ar fi făcut vinovați de încălcarea unor obligații prevăzute la art. 183 alin 1 lit a-I din Codul fiscal în ceea ce privește depozitarea marfii în depozitele sale, antrepozitarul SC .X. SA fiind un antrepozit strict de depozitare și păstrare în rezervoarele sale pentru marfa tuturor operatorilor cu care are relații contractuale.

Societatea arată că au fost încălcate prevederile art. 100 alin 3 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României în sensul că după validarea declarațiilor vamale, organele vamale nu au identificat elemente noi, informații inexacte sau incomplete și nici nu au avut informații noi care să conducă la măsura schimbării/modificării declarațiilor vamale inițiale.

Societatea arată că nu a făcut altceva decât să solicite, în mod legal, plasarea unui produs accizabil în regim suspensiv de la plata accizei atât timp cât acesta nu a fost eliberat pentru consum, în cadrul unui antrepozit fiscal de depozitare autorizat pe baza documentului unic administrativ, or după validarea declarației vamale și plasarea marfii în regim suspensiv de la plata accizei, organele vamale se răzgândesc și pe baza unei noi interpretări stabilesc de plata accize și TVA deja achitate la momentul scoaterii marfii din antrepozit pentru consum sau livrate către alt antrepozit pe baza de DAI.

Societatea precizează că organele vamale confundă faptul generator al plății accizelor cu exigibilitatea accizei, notiuni ce se regăsesc la art. 164, art. 165 și art. 166 din Codul fiscal și invocă în acest sens și prevederile Deciziei nr. 2/2006 a Comisiei Centrale Fiscale.

De asemenea societatea precizează că pentru operațiunile de punere în consum a marfii aflate în proprietate și deținute în antrepozitul .X., a plătit integral acciza încă înainte de încarcarea în mijloacele de transport, deci înainte ca marfa să intre în consum, iar pentru marfa ce a fost livrată către alte antrepozite fiscale/operatori înregistrați/operatori neînregistrați, există DAI-uri emise ce au fost confirmate la destinație inclusiv de autoritatea vamală competentă.

Societatea critică interpretarea din adresa Direcției de Supraveghere și Control Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vamelor nr.

X/SMA/06.04.2010, comunicata organului de control, potrivit careia "la momentul efectuării formalităților vamale SC .X. SRL nu avea calitatea de antrepozitar autorizat, condiție obligatorie în vederea expedierii sau plasării produselor accizabile într-un antrepozit fiscal".

Societatea arată că în Codul fiscal, la articolele despre deținerea marfii în regim suspensiv de accize nu se vorbește despre obligația ca marfa să fie în proprietatea antrepozitarului, iar prevederile art. 191 din Codul fiscal cu privire la deplasarea unui produs accizabil între un birou vamal de intrare în teritoriul comunitar și un antrepozit vamal, sunt aplicabile "indiferent de proprietarul produselor respective", așa cum se precizează în adresa Direcției de legislație în domeniul accizelor nr. X/24.06.2008.

Societatea arată că statutul marfurilor a fost modificat, respectiv din depozitul temporar în care se găseau, în incinta .X., pe baza declarației sumare, a devenit marfa cu statut comunitar, aflată în regim vamal suspensiv de la plata accizelor și TVA pe baza declarațiilor vamale de punere în liberă circulație, marfa nefiind eliberată în consum.

De asemenea, societatea arată că marfa a rămas în aceeași locație necirculând în sensul deplasării acesteia dintr-o locație în alta, nu necesită depunerea unei garanții care să acopere plata accizei aferente eventualelor pierderi de marfa pe durata deplasării, iar în antrepozitul .X., nu se constituie garanție.

Societatea solicită admiterea contestației.

II. Prin decizia pentru regularizarea situației nr. X/22.06.2010 emisă în baza procesului verbal nr. X./22.06.2010, reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. arată că în baza adresei Direcției de Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Naționale a Vămilor nr. X/X/15.04.2010 au efectuat controlul ulterior al operațiunilor vamale de import de motorină necondiționată, încadrată la poziția tarifară NC 27101941, efectuate de societate în perioada 01.01.2007-01.04.2010 și pentru care au fost acordate regimurile vamale ce au codurile 0700/OA0-punere în liberă circulație și în mod similar plasarea sub regim de antrepozitare, altul decât antrepozit vamal, respectiv 4500/OB5-punere în liberă circulație cu punere în consum cu achitare TVA/accize aferente marfurilor și plasare în regim de antrepozit fiscal.

Organele vamale au constatat că marfa, înainte de a fi pusă în liberă circulație a fost depozitată în depozite din incinta .X., în baza contractului de prestări servicii și expediție import/export produse petroliere.

Organele vamale au constatat ca, in perioada controlata, societatea a efectuat un numar de 244 de operatiuni de punere in libera circulatie de motorina neconditionata, din care pentru un numar de 30 de operatiuni s-a solicitat regimul vamal cu codul 4500/0B5 si pentru un numar de 214 operatiuni s-a solicitat regimul vamal cu codul 0700/0A0, prevazut in Anexa 3 din Ordinul Autoritatii Nationale a Vamilor nr. 9988/2006.

De asemenea organele vamale precizeaza ca marfa importata a fost conditionata in rezervoarele din incinta .X. prin adaugarea de biodiesel, o parte din motorina conditionata fiind vanduta cu achitarea accizelor, o parte din motorina conditionata a fost transferata catre alte antrepozite fiscale, cu suspendare de la plata accizelor in baza DAI emise pentru fiecare operatiune, iar o alta parte din motorina conditionata a fost depozitata in rezervoarele .X..

Organele vamale au constatat ca potrivit informatiilor completate in caseta 44 din declaratiile vamale, respectiv "marfa se deplaseaza in antrepozit fiscal .X.-utilizat ca DAI" , marfa s-a deplasat intre biroul vamal de intrare in teritoriul comunitar si un antrepozit fiscal, documentul administrativ unic/declaratia vamala fiind utilizat ca document administrativ de insotire, iar prin deplasarea marfii, fie ea chiar scriptica, avand in vedere ca marfa nu a parasit fizic incinta .X., societatea a procedat la modificarea statutului marfurilor accizabile din marfuri depozitate temporar aflate in supraveghere vamala si nesupuse drepturilor de import in marfuri aflate in regim suspensiv de antrepozitare cu plata accizelor si TVA suspendata.

Organele vamale au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 186 alin 2 si art. 191 din Codul fiscal, in sensul ca la momentul efectuarii formalitatilor vamale societatea nu avea calitatea de antrepozitar autorizat , conditie obligatorie in vederea expedierii sau plasarii produselor accizabile intr-un antrepozit fiscal si de asemenea, nu a avut constituite garantii banesti pentru declaratiile vamale analizate.

Organele vamale arata ca modificarea statutului marfurilor s-a realizat fara respectarea prevederilor privind calitatea de antrepozitar a expeditorului ceea ce presupune indeplinirea conditiilor prevazute la Sectiunea IV-Regimul de antrepozitare din Codul fiscal si art. 7-12<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, inclusiv a depunerii unei garantii obligatorii pentru circulatia produselor accizabile, precum si incalcarea prevederilor art. 184 din Codul fiscal in sensul ca efectele autorizatiilor de antrepozitare al caror titular este .X. nu puteau fi transmise pentru expedierea marfurilor de catre contestatoare, regimul de transfer al autorizatiei fiind interzis.

Organele vamale au constatat ca regimurile vamale de punere in libera circulatie, cu codurile 0700/0A0 si 4500/0B5, au fost acordate fara a fi indeplinite conditiile prevazute de legislatia in vigoare la data derularii operatiunilor, fiind incalcate prevederile art. 226 alin 1 lit a din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei, drept pentru care au calculat in

sarcina societatii suma totala de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta accize si TVA si suma de .X. lei reprezinta accesorii aferente.

III. Având in vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Referitor la suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta accize si TVA si suma de .X. lei reprezinta accesorii aferente **cauza supusă soluționării este daca pentru importul de motorina societatea contestatoare poate beneficia de scutire de la plata accizelor si TVA in conditiile in care din actele aflate la dosar nu rezulta daca marfa a fost plasata ulterior importului in antrepozit fiscal cu respectarea conditiilor impuse de legiuitor pentru aceasta operatiune.**

În fapt, SC .X. SA, in perioada 01.01.2007-01.04.2010, a efectuat un numar de 244 de operatiuni vamale de import de motorina neconditionata, de origine necomunitara, incadrata la pozitia tarifara NC 27101941, din care, pentru un numar de 30 de operatiuni societatea a completat la rubrica 37 a declaratiei vamale codul 45 - *Punere în liberă circulație și punerea în consum a mărfurilor fie cu achitarea TVA, fie a accizelor aferente mărfurilor și plasarea acestora sub un regim de antrepozit fiscal*, iar pentru un numar de 214 operatiuni a completat la rubrica 37 a declaratiei vamale codul 070 *Punere în liberă circulație și plasarea, în mod simultan, sub un regim de antrepozit altul decât un regim de antrepozit vamal*, conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 9988/2006 pentru aprobarea normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare și a documentului administrativ unic, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in caseta 44 din declaratiile vamale, societatea a mentionat *“marfa se deplaseaza in antrepozit fiscal .X.-utilizat ca DAI”*.

Anterior punerii in libera circulatie, motorina, de origine necomunitara, a fost plasata dupa descarcarea din nave in depozit temporar, in depozitele SC .X. SA.

Astfel se retine ca marfa s-a deplasat intre biroul vamal de intrare in teritoriul comunitar si un antrepozit fiscal, documentul administrativ unic/declaratia vamala fiind utilizat ca document administrativ de insotire, iar prin deplasarea mării, fie ea chiar scriptica, avand in vedere ca marfa nu a parasit fizic incinta .X., societatea a procedat la modificarea statutului

marfurilor accizabile din marfuri depozitate temporar aflate in supraveghere vamala si nesupuse drepturilor de import in marfuri aflate in regim suspensiv de antrepozitare cu plata accizelor si TVA suspendata.

Organele vamale au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 186 alin 2 si art. 191 din Codul fiscal, in sensul ca la momentul efectuării formalitatilor vamale societatea contestatoare nu avea calitatea de antrepozitar autorizat , conditie obligatorie in vederea expedierii sau plasarii produselor accizabile intr-un antrepozit fiscal si de asemenea, nu a avut constituite garantii banesti pentru declaratiile vamale analizate, drept pentru care au stabilit in sarcina societatii accize si TVA.

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

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

De asemenea art. 166 alin 1 lit c din acelasi act normativ, stipuleaza:

*“Eliberarea pentru consum*

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

*[...]*

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

Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede la art. 191, cu privire la deplasarea unui produs accizabil între un antrepozit fiscal și un birou vamal, urmatoarele:

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

Pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, prevede:

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

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

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

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

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

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

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

(8) Dovada constituirii garanției de către antrepozitul fiscal pentru plata accizelor aferente produsului deplasat va fi reprezentată de confirmarea scrisă a autorității fiscale teritoriale privind garanția depusă, în conformitate cu prevederile [art. 183](#) alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

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

Astfel, potrivit prevederilor legale de mai sus, în cazul deplasării produselor accizabile între un birou vamal de intrare în teritoriul comunitar și un antrepozit fiscal din România, acciza se suspendă dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute din norme, condiții conforme cu principiile prevăzute la [art. 186](#) – 190.

La art. 186-190 din Codul fiscal, cu modificările ulterioare, sunt prevăzute regulile aplicabile deplasării și primirii produselor accizabile aflate în regim suspensiv, instituindu-se setul de măsuri care au rolul de a verifica originea, livrarea, transportul și admiterea produselor accizabile deplasate în regim suspensiv.

Astfel, motorina introdusă în țara de societatea contestatoare, a făcut, anterior punerii în liberă circulație, obiectul unor declarații sumare, marfa obținând, conform art. 50 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din

12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, statutul de marfuri depozitate temporar si a fost plasată in depozitele SC .X. SA, sub supraveghere vamala, potrivit art. 51 alin 1 din acelasi act normativ, care prevede:

*“Mărfurile depozitate temporar pot fi depozitate doar în locuri aprobate de autoritățile vamale în condițiile prevăzute de acele autorități.”*

Ulterior, societatea a solicitat o noua destinatie vamala pentru marfuri, prin depunerea declaratiilor vamale prin care a solicitat plasarea acestora in antrepozitul fiscal apartinand SC .X. SA, marfa nefiind deplasata din locurile in care era depozitata, ca urmare a regimurilor successive in care a fost plasata.

Se retine ca antrepozitul fiscal este potrivit art. 163 lit c si art. 180 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, locul, aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, amplasat, construit și echipat astfel încât să se prevină scoaterea produselor accizabile din acest loc fără plata accizelor, antrepozitarul autorizat, avand conform art. 183 alin 1 din acelasi act normativ, urmatoarele obligatii:

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

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

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

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

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

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



Referitor la constatarea organelor vamale potrivit careia la momentul efectuării formalităților vamale SC .X. SA nu avea calitatea de antrepozitar autorizat se reține ca textul normativ mai sus explicitat cere ca marfa să fie plasată într-un antrepozit fiscal, textul normativ neimpunând ca proprietarul marfii să fie el însuși antrepozitar autorizat și de asemenea să poată fi verificată originea, livrarea, transportul și admiterea produselor accizabile deplasate în regim suspensiv.

În același sens s-a pronunțat și Direcția de Legislație în Domeniul Accizelor, într-o speta asemănătoare, prin adresa nr. X/04.06.2008, unde se precizează:

*In legatura cu regimul produselor energetice importate de un operator economic care nu are calitatea de antrepozitar autorizat, produse pe care le plaseaza intr-un antrepozit fiscal.*

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

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

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

Pe baza constatării organelor vamale referitoare la contractul încheiat între SC .X. SA, în calitate de proprietar al marfurilor și prestatorul SC .X. SA, organul de soluționare nu poate stabili situația marfii importate de contestatoare și anume, dacă aceasta a fost plasată în fapt într-o locație autorizată ca antrepozit fiscal, ori a fost depozitată la SC .X. SA într-o încălțată situată în afara locului delimitat și autorizat conform legii ca antrepozit fiscal.

În același timp constatarea organelor vamale potrivit careia, SC .X. SA nu a avut constituite garanții bănești pentru declarațiile vamale analizate nu este de natură să determine neacordarea regimului suspensiv întrucât art. 248 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, invocat ca temei legal de organul de control vamal, se referă la marfurile declarate pentru un regim care presupune obligația plății unor astfel de drepturi și pentru care importatorul solicită o amânare la plată, în sensul art. 247 din Codul vamal al României, or în speta de față ne aflăm în situația unui regim suspensiv.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei de Legislatie in Domeniul Accizelor, transmis cu adresa nr.X/27.01.2011 unde se precizeaza:

*“[...]”*

*La art. 193 din Codul fiscal se prevede termenul legal pentru plata accizelor la bugetul de stat, care “in cazul importului unui produs accizabil, care nu este plasat intr-un regim suspensiv, prin derogare de la alin 1, momentul platii accizelor este momentul inregistrarii declaratiei vamale de import.”*

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

*Avand in vedere cele de mai sus, consideram ca importul unui produs accizabil, urmat de plasarea intr-un regim suspensiv de accize in cadrul unui antrepozit fiscal de depozitare, nu poate fi considerata eliberare pentru consum.*

*De asemenea, consideram ca indiferent de calitatea proprietarului produselor accizabile, plasarea acestora intr-un anumit antrepozit fiscal de depozitare, confera acestora drepturile si obligatiile regimului vamal suspensiv de accize. Aici avem in vedere si definitia antrepozitului fiscal in care se precizeaza si posibilitatea de detinere (sub orice forma legala) in regim suspensiv de accize.*

*In ceea ce priveste obligativitatea constituirii garantiei, aceasta revine antrepozitarului autorizat potrivit obligatiilor stabilite prin art. 183 din Codul fiscal.*

*In plus mentionam ca dispozitiile legale referitoare la garantii au fost modificate ulterior pentru a reglementa cat mai clar, inclusiv cazul SC .X. SA-terminal petrolier, antrepozit fiscal de depozitare produse energetice. Totodata precizam ca la alin. 9 al pct.20 de la titlul VII din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunii, se prevedea in mod expres constituirea unei garantii doar pentru deplasarea produselor accizabile in regim suspensiv de accize catre un alt stat membru.”*

Din actele aflate la dosar si din instrumentarea spetei de catre organele vamale nu rezulta daca motorina a fost plasata, sub regim de antrepozit fiscal, in locatiile SC .X. SA, autorizate ca antrepozit fiscal si totodata, in caz afirmativ, daca la scoaterea marfii din antrepozit fiscal societatea a achitat accizele aferente la punerea in consum a motorinei, asa cum se afirma prin

contestatie, in alte situatii decat plasarea in alte antrepozite fiscale, autorizate conform legii.

Totodata, in cadrul operatiunilor de control vamal ulterior, efectuat in baza Ordinului Vicepresedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 7521/2006, organele vamale aveau obligatia sa verifice destinația marfii importata de societate, respectiv modul in care motorina a parasit incinta SC .X. SA, iar in cazul in care aceasta a fost plasata in alte antrepozite fiscale, daca acestea erau autorizate să funcționeze în această calitate de către Ministerul Finanțelor Publice, iar plasarea marfurilor in alte antrepozite fiscale respecta prevederile legale aplicabile in speta.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, in speta sunt incidente prevederile art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, care prevede:

*“Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri*

*(1) Sunt scutite de taxă următoarele:*

*a) livrarea de bunuri care urmează:*

*[...]*

*8. să fie plasate în regim de antrepozit de TVA, definit după cum urmează:*

*- pentru produse accizabile, orice locație situată în România, care este definită ca antrepozit fiscal, în sensul [art. 4 lit. \(b\)](#) din Directiva 92/12/CEE, cu modificările și completările ulterioare;*

*[...]*

***e) importul de bunuri care urmează să fie plasate în regim de antrepozit de TVA,”***

si de asemenea art. 2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.2218/2006 privind aprobarea Normelor de aplicare a scutiilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, prevăzute la [art. 144](#) alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prevede:

*(1) Conform [art. 144](#) alin. (1) lit. a) pct. 8 din Codul fiscal, se consideră antrepozite de taxă pe valoarea adăugată:*

*a) pentru produsele accizabile, prevăzute la [art. 125<sup>1</sup>](#) alin. (1) pct. 7 din Codul fiscal, orice locație situată în România, definită ca antrepozit fiscal în sensul [art. 163](#) lit. c) din Codul fiscal;*

*b) pentru bunurile prevăzute la alin. (3), o locație situată în România și definită ca atare prin ordin al ministrului finanțelor publice.*

*(2) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

a) *livrările de bunuri care urmează să fie plasate în regim de antrepozit de TVA, conform [art. 144](#) alin. (1) lit. a) pct. 8 din Codul fiscal; [...]*”

Astfel, potrivit dispozițiilor legale invocate, importul de produse accizabile care urmează a fi plasate într-un antrepozit fiscal, care devine în mod automat și antrepozit de TVA, poate beneficia de scutirea provizorie de la plata TVA, prevăzută la art. 144 alin 1 lit. a) pct. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

În același sens este și adresa Direcției de Legislație în Domeniul TVA nr. X/10.04.2009, comunicată într-o speta asemănătoare, aflată în copie la dosarul cauzei, unde se precizează ca *“importul de [...] care urmează a fi plasat în regim de antrepozit fiscal, beneficiază de scutire provizorie de la plata TVA, prevăzută la art. 144 alin 1 lit. e.”*

De asemenea prin adresa nr. X/18.12.2008, aflată în copie la dosarul cauzei, transmisă unui alt operator economic, Direcția de Legislație în Domeniul TVA a precizat ca *“potrivit prevederilor art. 144 alin 1 lit a pct. 8 din Codul Fiscal, livrările de bunuri care urmează a fi plasate în regim de antrepozit de taxa pe valoarea adăugată reprezintă operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere.*

*Prin urmare, conform prevederilor de mai sus, importul de bunuri care urmează a fi plasate într-un antrepozit fiscal, care devine în mod automat și antrepozit de TVA, este scutit de TVA conform art. 144 alin 1 lit. e din Codul fiscal.”*

Astfel, având în vedere că prin declarațiile vamale de punere în liberă circulație societatea a completat rubrica 37 cu codul de regim 0700-“Punere în liberă circulație și în mod simultan plasare sub un regim de antrepozit altul decât un regim de antrepozit vamal”, conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 9988/2006 pentru aprobarea normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare și a documentului administrativ unic, organele vamale aveau obligația de a verifica dacă motorina a fost plasată în antrepozite fiscale și dacă antrepozitarul este autorizat să funcționeze în această calitate de către Ministerul Finanțelor Publice.

În consecință, în conformitate cu prevederile art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia pentru regularizarea situației nr.92/22.06.2010 emisă în baza procesului verbal nr..X./22.06.2010 va fi desființată pentru suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și TVA și suma de .X. lei reprezintă accesorii aferente, urmând ca

organele vamale sa procedeze la reanalizarea cauzei in functie de cele precizate prin prezenta decizie si in conformitate cu prevederile legale incidente in materie in perioada verificata.

La reverificare organele vamale vor avea in vedere si prevederile art. 162 si art 165 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, potrivit carora accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care devin exigibile în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile.

Pentru considerentele reținute în cuprinsul prezentei decizii și în baza prevederilor legale invocate, precum si temeiul art. 210, art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

## **DECIDE**

Desfiintarea deciziei pentru regularizarea situației nr.X/22.06.2010 emisa in baza procesului verbal nr..X./22.06.2010, incheiate de reprezentantii Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., pentru suma totală de de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta accize si TVA si suma de .X. lei reprezinta accesorii aferente, urmand ca organele vamale, sa procedeze in conformitate cu cele retinute prin prezenta decizie.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**