



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.130/2012

privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. .X..X. S.A. înregistrate la Agenția Națională de Administrare
Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor cu nr. **906.612,**
906.613, 906.614, 906.615 din 12.04.2011 și nr. **908.145, 908.146 din**
20.12.2011.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției
Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./11.04.2011 și
nr..X./19.12.2011 cu privire la contestațiile formulate de S.C .X..X. S.A, cu
sediul social în .X., Str. X, nr.X, județ .X., având cod de înregistrare fiscală
RO X, împotriva *Deciziilor de restituire a accizelor* nr..X./12.01.2011,
nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./01.11.2010 și
nr..X./03.02.2011, emise de organele fiscale ale D.G.A.M.C.

Societatea contestă suma totală de .X. lei reprezentând accize
respinse la restituire, stabilite prin Deciziile de restituire a accizelor
nr..X./12.01.2011,nr..X./12.01.2011,nr..X./12.01.2011,nr..X./12.01.2011,
nr..X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011, încheiate de reprezentanții D.G.A.M.C,
emise în baza proceselor verbale nr..X./29.11.2010, nr.X/08.04.2011 și
nr.X/25.07.2011, încheiate de reprezentanții Autorității Naționale a Vămileor-
Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

În raport de data comunicării deciziilor de restituire a accizelor
contestate, 04.02.2011, așa cum rezultă din ștampila poștală aplicată pe
plicul de corespondență, aflat în copie la dosarul cauzei, respectiv
24.10.2011, așa cum rezultă din semnătura de primire pe adresa de înaintare
a acestora, aflată în copie la dosarul cauzei, contestațiile au fost depuse în
termenul prevăzut de art.207, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003
privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările
ulterioare, fiind înregistrate la Autoritatea Națională a Vămileor – DRAOV .X. în
data de 28.02.2011, respectiv predate curierului postal în data de 21.11.2011
(note transport .X. .X. .X. aflate la dosar) și înregistrate la Direcția Generală
de Administrare a Marilor Contribuabili în datele de 08.03.2011 și 25.11.2011,
conform ștampilei aplicate de Serviciul registratură al acestei direcții.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 și art.209, alin.(1) litera c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestațiilor societatea figurând la poziția nr. X din anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, iar potrivit art.88, lit.a) din Codul de procedură fiscală deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat sunt acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere și având în vedere prevederile pct.9.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile conexate formulate de S.C. .X..X. S.A.

I. Prin contestațiile formulate împotriva *Deciziilor de restituire a accizelor* nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./01.11.2010 și nr..X./ 03.02.2011 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili urmare a încheierii de către Autoritatea Națională a Vămirilor-Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a Proceselor verbale nr..X./29.11.2010, nr..X./08.04.2011 și nr..X./25.07.2011, societatea solicită admiterea contestațiilor, anularea deciziilor contestate și restituirea sumei totale de .X. lei reprezentând accize, pentru următoarele motive:

- Decizia de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011 vizează cererea de restituire a accizelor înregistrată sub nr..X./22.07.2010, în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. kg motorină achiziționată în perioada 01.04.2010-30.06.2010 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr de comandă N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și în vederea utilizării navelor proprii – remorcherul .X., macaraua .X., precum și șalupa .X. – pentru producție nave.

Contestatară susține că organul fiscal a respins la restituire suma de .X. lei, reprezentând întreaga sumă solicitată la restituire.

- Decizia de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011 vizează cererea de restituire a accizelor înregistrată sub nr..X./23.04.2010, în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. kg motorină achiziționată în perioada 01.01.2010-

31.03.2010 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr de comandă N.X. și N.X., precum și în vederea utilizării navelor proprii – remorcherul .X. și șalupa .X. – pentru producție nave.

Prin decizia dată, organul fiscal a respins la restituire suma de .X. lei, reprezentând întreaga sumă solicitată la restituire.

- Decizia de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011 vizează cererea de restituire a accizelor înregistrată sub nr..X./23.04.2010, în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. kg motorină achiziționată în perioada 01.08.2008-31.01.2010 în vederea testării și mentenanței motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr de comandă N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și N.X..

Prin decizia dată, organul fiscal a respins la restituire suma de .X. lei, reprezentând întreaga sumă solicitată la restituire.

- Decizia de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011 vizează cererea de restituire a accizelor înregistrată sub nr..X./22.01.2010, în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. kg motorină achiziționată în perioada 01.11.2007-31.12.2009 în vederea testării și mentenanței motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr de comandă N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și N.X..

Prin decizia dată, organul fiscal a respins la restituire suma de .X. lei, reprezentând întreaga sumă solicitată la restituire.

- Decizia de restituire a accizelor nr..X./01.11.2010 vizează cererea de restituire a accizelor înregistrată sub nr..X./28.10.2010, în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.07.2010-30.09.2010 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr de comandă N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și în vederea utilizării navelor proprii - remorcherul .X., macaraua .X., precum și șalupa .X. - pentru producție nave.

Prin decizia dată organul fiscal a aprobat la restituire suma de .X. lei și a respins la restituire suma de .X. lei.

- Decizia de restituire a accizelor nr..X./03.02.2011 vizează cererea de restituire a accizelor înregistrată sub nr..X./21.01.2011, în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.10.2010-31.12.2010 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr de comandă N.X., N.X., N.X., N.X. și în vederea utilizării navelor proprii - remorcherul .X., macaraua .X., precum și șalupa .X. - pentru producție nave.

Prin decizia dată organul fiscal a aprobat la restituire suma de .X. lei și a respins la restituire suma de .X. lei.

S.C. .X.X. S.A. susține că desfășoară activități de construcții navale și beneficiază de scutire indirectă de la plata accizelor corespunzătoare motorinei utilizate pe perioada construcției navelor și până la livrarea pentru

motoarele și diesel generatoarele care produc energia electrică de pe nave în mod independent de rețeaua de distribuție a energiei electrice în șantier, precum și pentru nave proprii, nave ce sunt utilizate în procesul de producție (și nu pentru prestarea de servicii de navigație pe apele interioare pentru terți, deci motorina pentru care s-a solicitat acciza este pentru nevoile producției), conform dispozițiilor art.201 (206⁶⁰), alin.(1) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare la datele de efectuare a operațiunilor.

Având în vedere prevederile art.201 (206⁶⁰), alin.(1) lit.f) din Legea nr. 571/2003, ale pct.23.4 (113.4) din normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.420/2007 ce stabilește Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, societatea a formulat cereri de achiziție motorină în regim de scutire indirectă privind acciza însoțite de documentația prevăzută de lege pentru motorina utilizată în procesul de producție.

Întrucât societatea nu dispune de depozite pentru stocarea motorinei, aprovizionarea acesteia se face de la antrepozitarul fiscal direct pe navele pentru care se folosește motorina. În situațiile în care cantitatea de motorina astfel solicitată este mai mare decât cea folosită la nava în care a fost depozitată, cantitatea rămasă se repartizează pe o altă navă aflată în construcție în baza bonurilor de restituire.

1. Referitor la deciziile de restituire nr..X. și nr..X. din 12.01.2011 contestatoarea susține următoarele:

Deși societatea a prezentat *cereri de achiziție* însoțite de documente legale, inspectorii vamali rețin în procesul verbal nr..X./29.11.2010 că nu se justifică restituirea accizei deoarece societatea a depus cerere de achiziție motorină în regim de scutire indirectă de la plata accizei pentru cantități mai mari decât cantitatea de motorină aprovizionată, pentru care solicită restituirea accizelor aferente, urmare a testării navelor aflate în construcție.

Societatea a prezentat bonuri de consum și de restituire a motorinei care să justifice achizițiile de motorină anterioare, achiziții pentru care au existat, de asemenea, *cereri de achiziție* însoțite de documente legale, situație verificabilă, atât din punct de vedere al documentelor primare, cât și al situațiilor centralizatoare, astfel că nu mai era necesară achiziționarea unor noi cantități de motorină.

Legislația specifică în vigoare nu precizează cum trebuie să procedeze contribuabilul în cazul în care cantitatea de motorină din cererea de achiziție este superioară celei efectiv consumate, deoarece folosința/scopul aprovizionării se păstrează, pe cale de consecință, și regimul de scutire indirectă trebuie să se păstreze cât privește acciza.

Un alt motiv care să justifice refuzul de restituire al accizei, prezentat în procesul verbal de control îl constituie, în opinia organului de control,

încălcarea prevederilor pct.51, alin.1 din Ordinul nr.3055/2009 prin înregistrarea de către societate în debitul contului 446 a cuantumului accizei aferente cantităților de motorină achiziționate în regim de scutire indirectă de la plata accizei împreună cu cuantumul accizei aferente cantităților de motorină care nu sunt în acest regim.

Petenta consideră că această opinie adaugă în mod nepermis la prevederile art.201, alin.(1), lit.f) din Legea nr.571/2003 (forma în vigoare la data de 01.01.2010 și 15.04.2010) și ale pct.23.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cuprinse în HG nr.44/2004. Societatea face dovada consumului real de combustibil cu documente contabile care să permită identificarea cu exactitate a cuantumului accizei aferent cantităților de motorină achiziționată în regim de scutire indirectă, fiind suficiente și convingătoare ca material probator în speță, cu atât mai mult cu cât în contabilitate *combustibilii* se includ în *materiale consumabile*, iar Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.2374/2007, cu modificările ulterioare, nu impune o documentație suplimentară, contestatara recepționând motorina pe care o depozitează pe nava în construcție, unde se și consumă, prin documente contabile prevăzute de legislația în materie: NIR, factură și bonuri de consum.

Având în vedere și faptul că motorina este aprovizionată de la antrepozitar și descărcată în prezența reprezentanților X direct în rezervoarele navelor, că aceasta se folosește numai pentru navele produse de societate sau aflate în proprietatea societății și folosite pentru producție, și nu pentru prestări de servicii pentru terți, faptul că societatea a întocmit toate documentele cerute de pct.23.4 din HG nr.44/2004, contestatara susține că autoritatea fiscală este în imposibilitate de a face *identificarea cu exactitate a cuantumului accizei aferent cantităților de motorină achiziționată în regim de scutire indirectă* nu este susținută în realitate.

În susținerea afirmațiilor sale societatea depune Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, nr.X/26.04.2005 emisă în dosarul nr.X/2004, în care ANAF a invocat o înregistrare eronată a taxei în cont (s-a reproșat societății de către ANAF că nu a evidențiat separat TVA în contul 4426) și în care, la fila 6, ÎCCJ afirmă că *“această eroare de înregistrare nu poate justifica refuzul pârâtelor de a-i restitui reclamantei taxa.....solicitată”*.

Refuzul de restituire a accizei a fost motivat și pe faptul că societatea a prezentat organelor de control *rapoarte zilnice de consum-motorină* folosită la testarea echipamentelor la bordul navelor, reproșându-se faptul că acestea sunt întocmite informatic, fără numere de înregistrare și făcând trimitere la Anexa nr.(1), pct.2 din Normele Metodologice de Întocmire și Utilizare a Documentelor Financiar Contabile aprobate prin Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Contestatoarea consideră că este exagerată și anacronică solicitarea probatoriului pe suport de hârtie cu număr și dată de înregistrare, atâta vreme cât suportul informatic poate genera data și ora documentului.

În privința accizei aferente cantităților de motorină utilizată la navele proprii ale societății contestatoare, remorcherul .X. și șalupa .X., echipa de control a considerat că societatea nu a făcut dovada testării și mentenanței motoarelor ce echipează navele proprii societății și că nu pot fi restituite accizele aferente motorinei consumate de acestea, deși, aceste nave sunt utilizate în procesul de producție, și nu pentru prestarea de servicii către terțe persoane. Petenta menționează că însăși Direcția de legislație în domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor a informat societatea prin adresa nr..X./24.05.2008 că reglementările de la art.201, alin.(1), lit.f) din Codul fiscal sunt aplicabile și în cazul acestor nave având în vedere prevederile art.23 din OG nr.42/1997 privind transportul maritim și pe caile navigabile interioare.

2. Referitor la deciziile de restituire nr..X. și nr..X. din 12.01.2011 contestatoarea precizează următoarele:

Un prim motiv de refuz de restituire a accizei solicitate l-a constituit pentru echipa de control perioada cuprinsă în cererile de restituire accize, respectiv 01.11.2007-31.12.2009 și 01.08.2008-31.01.2010 întrucât nu respectă prevederile pct.3 din Ordinul nr.420/2007 privind aprobarea procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă.

SC .X.SA susține că din punct de vedere al gradului de ierarhizare a normelor legale, conținutul pct.3 din OMEF nr.420/2007 *este nelegal* pentru că este mai restrictiv decât prevederile pct.23.4, alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aplicarea art.201. alin.(1). lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel, în timp ce pct.3 din OMEF nr.420/2007 prevede că *“cererea de restituire se depune trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se solicită restituirea”*, pct.23.4, alin.(3) din HG nr.44/2004 prevede că *“Trimestrial, operatorii economici pot solicita compensarea/restituirea accizelor potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală”*.

Norma conținută în hotărârea guvernamentală este dispozitivă și nu imperativă și, prin urmare, societatea putea să ceară restituirea accizelor la livrarea navei (nava fiind produsă cu ciclu lung de fabricație) sau trimestrial.

În sprijinul celor afirmate se face și observația că modelul cererii de restituire de accize cuprins în anexa nr.2 la OMEF nr.420/2007, la nota din subsol se face precizarea *“se va completa perioada de utilizare a produselor pentru care se solicită restituirea, menționând prima zi a lunii de început a utilizării și ultima zi a lunii de sfârșit (de forma: 01.03-31.08)”*, fapt ce

demonstrează că nu este obligatorie solicitarea trimestrială de restituire a accizei.

Contestatoarea consideră nejustificat refuzul ANAF de restituire a accizei solicitate, termenul legal de prescripție a dreptului de a cere restituirea, de 5 ani, conform art.135 din OG nr.92/2003, nefiind depășit.

Din interpretarea textului pct.23.4 din HG nr.44/2004 rezultă că restituirea accizei achitată de societate în regim de scutire indirectă presupune verificarea documentelor prevăzute în mod expres de lege aferente cererii de restituire și nu a înregistrărilor în contabilitate aferente unei anumite perioade. Prin interpretarea *a contrario* a acestui text ar însemna că se acceptă ideea ca în situația în care controlul fiscal a vizat o anumită perioadă pentru verificarea TVA, de pildă, atunci nu se mai face un alt control fiscal pentru aceeași perioadă pentru verificarea impozitului pe profit. Este și motivul pentru care OG nr.92/2003 prevede *avizul prealabil inspecției fiscale*.

3. Referitor la deciziile de restituire nr..X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011 contestatoarea invocă următoarele argumente pentru anularea acestora:

Înainte de modificarea Codului fiscal din data de 28.07.2010 contribuabilul a fost obligat să depună memoriu justificativ o dată cu cererea de achiziție motorină în regim de scutire indirectă privind acciza, fără ca legislația să precizeze dacă se impune o nouă *notificare modificatoare* în sensul diminuării cantităților de motorină din cererea de achiziție inițială pentru care se aplică regimul de scutire indirectă.

Societatea nu a modificat destinația finală a motorinei pentru care a solicitat aplicarea regimului de scutire indirectă în ceea ce privește acciza, întrucât obiectul de activitate al societății îl reprezintă *producția de nave*, cantitățile de motorină rămase neutilizate în baza unor cereri de achiziție fiind evidențiate în bonuri de restituire de la nava executată și livrată și bonuri de consum pentru navele aflate în curs de execuție.

Cererile de achiziție anterioare perioadei de utilizare a motorinei 01.07.2010-30.09.2010 au făcut obiectul controlului A.N.A.F și A.N.V, din anul 2009 și până la data de 24.10.2011 societății fiindu-i refuzată restituirea accizei.

Sistemul de evidență a consumului de motorină în societate a fost organizat până în anul 2010 pe principiul solicitării accizei la livrarea navelor, când consumul de motorină folosit pentru producția navei era calculat și cunoscut în integralitatea sa, navele fiind produse cu ciclu lung de fabricație.

Societatea susține că s-a avut în vedere faptul că norma legală prevăzută la alin.(3) de la pct.23.4 din H.G. nr.44/2004 *este o normă dispozitivă, și nu imperativă*, precum și faptul că formularul cererii de restituire accize ce trebuie completat de solicitant, cuprins în anexa nr.2 la Ordinul MEF nr.420/2007, în care se dau explicații în notele de subsol cu privire la

completarea de către contribuabili a perioadei pentru care se solicită restituirea accizei face referire la perioada 01.03-31.08., deci nu trimestrial, iar dispozițiile art.135 din O.G. nr.92/2003 stipulează că dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de compensare sau restituire.

După refuzul total al ANAF de restituire a accizelor și modificarea Codului fiscal în anul 2010, în sensul că memoriul tehnic justificativ privind consumul de motorină din societate trebuie prezentat în anexă la cererea de restituire a accizei, și nu la cererea de achiziție, și față de poziția ANAF în interpretarea pct.23.4 din HG nr.44/2004 în sensul că solicitarea de restituire de accize nu trebuie să aibă în vedere nava, ci trimestrul, întreaga evidență operativă în societate a fost reorganizată pe principiul formulării de cereri de solicitare de restituire accize trimestrial, care prezintă pentru contribuabil avantajul recuperării mai rapide a accizei achiziționată în regim de scutire indirectă.

SC .X.SA susține că deși a prezentat bonuri de restituire a motorinei care să justifice achizițiile de motorină anterioare, achiziții pentru care au existat, de asemenea, cereri de achiziție însoțite de documente legale, situație verificabilă, atât din punct de vedere al documentelor primare, cât și al situațiilor centralizatoare, inspectorii vamali constată în procesele verbale de control că societatea nu a depus cerere de achiziție motorină în regim de scutire indirectă de la plata accizei și nici memorii justificative pentru cantitatea totală de .X. kg motorină pentru care a plătit acciza la furnizor în cuantum de .X. lei.

Inspectorii fiscali veniți în control nu au verificat faptul că motorina provenită din transferul de pe alte nave a fost achiziționată tot de la antrepozitari fiscali în baza unor cereri de achiziții anterioare care au fost însoțite de documente legale, existența acestor cereri și a documentelor legale în anexă fiind recunoscută în procesele verbale de control din anii anteriori.

ANAF a considerat că societatea se face culpabilă de lipsa de documente justificative privind evidența consumului de motorină și nu privind achiziția motorinei, deși scopul prevăzut de lege, "*producția de nave*", (indiferent de numărul de comandă al navei) a fost respectat.

Prin contestațiile formulate, SC .X. SA solicită reanalizarea documentelor anexate la cererile de restituire accize înregistrate sub nr..X./28.10.2010 și nr..X./21.01.2011, documente pe care inspectorii ANV veniți în control nu le-au verificat, întrucât au vizat doar cererile și facturile de achiziții din perioada de utilizare a motorinei, deși Ordinul MFP nr.420/2007 ia în considerare *trimestrul ca perioadă de utilizare* a motorinei, nu ca perioadă de achiziție, deci nu interzice atașarea la cererea de restituire și ordine de plată anterioare.

De asemenea, contestatoarea susține că inspectorii fiscali veniți în control la societate au împărțit cantitățile de motorină aprovizionate pe navă (înțeleasă ca depozit) pe surse de proveniență. Această împărțire ține mai mult de evidența scriptică, și mai puțin de cea faptică, a ordinii utilizării motorinei, motorina fiind nu numai *un bun consumptibil, dar și un bun fungibil*. Tocmai din această cauză, pentru a justifica o cerere de restituire, prezentarea documentelor prevăzute de art. 206⁶⁰ din Legea nr. 571/2003 a fost considerată suficientă de legiuitor, care nu a prevăzut și alte documente de evidență operativă, ci numai un *memoriu tehnic* privind perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare a motoarelor și a instalațiilor de dragare și consumul normat de combustibil pentru motor.

Jurnalul de bord și jurnalul de mașină, documente prevăzute de HG nr.245/2003 privind transportul naval au în vedere *nave construite*, și nu nave *în curs de execuție*.

Dispozițiile art. 206⁶⁰ din Legea nr. 571/2003 nu vizează testarea motoarelor ce echipează navele proprii, ci producția navelor, atât remorcherul .X., șalupa .X., cât și macaraua .X. fiind folosite în activitatea de producție nave, și nu pentru prestarea de servicii către terțe persoane.

Direcția de legislație în domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor a informat societatea cu adresa nr..X./24.05.2008 că reglementările de la art.201 alin.1 lit.f din Codul fiscal (renumerotat în prezent 206⁶⁰ alin.1 lit.f) sunt aplicabile și în cazul acestor nave, având în vedere prevederile art.23 din OG nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare.

Față de cele de mai sus , SC .X.SA .X. solicită admiterea contestațiilor, desființarea Deciziilor de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011,nr..X./12.01.2011, nr..X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011 și restituirea sumei totale de .X. lei reprezentând accize.

II. Prin procesele verbale nr..X./29.11.2010, nr..X./08.04.2011 și nr..X./25.07.2011 încheiate de reprezentanții Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X., care au stat la baza emiterii Deciziilor de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011 de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a efectuat verificarea respectării prevederilor art.201 (206⁶⁰), alin.(1), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vederea restituirii accizelor pentru achizițiile de motorină în regim de scutare indirectă, în baza următoarelor cereri de restituire:

- cererea de restituire nr.X/22.07.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./22.07.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.04.2010-30.06.2010 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin

număr comandă: N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și în vederea utilizării navelor proprii- remorcher .X., macaraua .X. și șalupa .X., cuantumul sumei solicitate fiind de .X. lei.

La cererea de restituire a accizelor, contribuabilul a anexat situația cu cantitățile de motorină folosite la testarea navelor, fișele de consum motorină ale navelor, copii după facturile de achiziție a motorinei, ordine de plată a facturilor de motorină și note intrare recepție.

- cererea de restituire nr.X/22.04.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./23.04.2010 depusă pentru cantitatea de motorină de .X. kg utilizată în perioada 01.01.2010-31.03.2010 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr comandă: N.X. și N.X. și în vederea utilizării navelor proprii- remorcher .X. și șalupa .X., cuantumul sumei solicitate fiind de .X. lei.

La cererea de restituire a accizelor, contribuabilul a anexat situația cu cantitățile de motorină folosite la testarea navelor, copii fișele de consum motorină ale navelor, copii după facturile de achiziție a motorinei, copii ordine de plată a facturilor de motorină, copii note intrare recepție și copii bonuri de consum.

- cererea de restituire nr.X/22.04.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./23.04.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.08.2008-31.01.2010 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr comandă: N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și N.X., cuantumul sumei solicitate fiind de .X. lei.

La cererea de restituire a accizelor, contribuabilul a anexat situația cu cantitățile de motorină folosită la testarea navelor, copii fișele de consum motorină ale navelor, copii după facturile de achiziție a motorinei, copii ordine de plată a facturilor de motorină, copii note intrare recepție și copii bonuri de consum.

- cererea de restituire nr.X/22.01.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./22.01.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.11.2007-31.12.2009 pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție și identificate prin număr comandă: N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și N.X., cuantumul sumei solicitate fiind de .X. lei.

La cererea de restituire a accizelor, contribuabilul a anexat situația cu cantitățile de motorină folosite la testarea navelor, copii după facturile de achiziție a motorinei, tabel .X. și DS .X. – centralizare ordine de plată prin care au fost efectuate plățile accizelor aferente livrărilor de motorină către Damen în perioada noiembrie 2007-decembrie 2009, ordine de plată a facturilor de motorină, fișele de consum motorină ale navelor și note intrare recepție.

- cererea de restituire nr.X/28.10.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./28.10.2010 depusă pentru

cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.07.2010-30.09.2010 pentru testarea motoarelor de la navele aflate în construcție și identificate prin număr comandă: N.X., N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și în vederea utilizării navelor proprii- remorcher .X., macaraua .X. și șalupa .X., cuantumul sumei solicitate fiind de .X. lei.

La cererea de restituire a accizelor, contribuabilul a anexat situația centralizatoare a cantităților de motorină aprovizionată în scopul pentru care se acordă scutirea indirectă de plata accizelor și a cantităților de motorină utilizate la testare, copii după facturile de achiziție motorină, copii note-intrare recepție produse energetice, copii bonuri de consum, ordine de plată a facturilor de motorină.

- cererea de restituire nr.X/20.01.2011 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./21.01.2011 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.10.2010-31.12.2010 pentru testarea motoarelor de la navele aflate în construcție și identificate prin număr comandă: N.X., N.X., N.X., N.X. și în vederea utilizării navelor proprii-remorcher .X. și macaraua .X., cuantumul sumei solicitate fiind de .X. lei.

La cererea de restituire a accizelor, contribuabilul a anexat situația centralizatoare a cantităților de motorină aprovizionată în scopul pentru care se acordă scutirea indirectă de plata accizelor și a cantităților de motorină utilizate la testare, copii după facturile de achiziție motorină, copii note-intrare recepție produse energetice, copii bonuri de consum, ordine de plată a facturilor de motorină.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis deciziile de restituire accize, enunțate mai sus, în conformitate cu prevederile Cap.1, Secțiunea a 2-a, lit.C, pct.5 din Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, aprobată prin O.M.E.F. nr.420/08.06.2007.

Prin Procesul verbal nr..X./29.11.2010, urmare a analizei documentelor anexate de contribuabil la cererile de restituire a accizelor precum și a documentelor contabile și de evidență tehnico-operativă, prezentate de contribuabil la solicitarea echipei de control, reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele:

1.Cu privire la cererea de restituire a accizelor înregistrată la DGAMC sub nr..X./22.01.2010 pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.11.2007-31.12.2009:

- perioada cuprinsă în cererea de restituire accize nu respectă prevederile pct.3 din OMEF nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutirea indirectă.

- perioada 01.11.2007-31.12.2009, cuprinsă în cererea de restituire accize a făcut obiectul altor cereri de restituire accize care au fost soluționate prin verificare de către organele de inspecție fiscală.

Față de cele constatate organul de control a propus respingerea la restituire a sumei de .X. lei reprezentând accize.

2. Cu privire la cererea de restituire a accizelor înregistrată la DGAMC sub nr..X./23.04.2010 pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.08.2008-31.01.2010:

- perioada cuprinsă în cererea de restituire accize nu respectă prevederile pct.3 din OMEF nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutirea indirectă.

- perioada 01.08.2008-31.01.2010, cuprinsă în cererea de restituire accize a făcut obiectul altor cereri de restituire accize care au fost soluționate prin verificare de către organele de inspecție fiscală.

Față de cele constatate organul de control a propus respingerea la restituire a sumei de .X. lei reprezentând accize.

3. Cu privire la cererea de restituire a accizelor înregistrată la DGAMC sub nr..X./23.04.2010 pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.01.2010-31.03.2010:

- societatea înregistrează în debitul contului 446 și cuantumul accizei aferente cantităților de motorină care nu sunt achiziționate în regim de scutire indirectă de la plata accizei, fapt ce contravine prevederilor pct.51, alin.(1) din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și pune în imposibilitate identificarea cu exactitate a cuantumului accizei aferent cantităților de motorină achiziționată în regim de scutire indirectă de la plata accizei pentru care societatea solicită restituirea.

- rapoartele zilnice de consum-motorină folosită la testarea echipamentelor la bordul navei prezentate echipei de control nu îndeplinesc condițiile legale pentru a putea fi considerate documente justificative.

- întrucât societatea nu face dovada testării și mentenanței motoarelor ce echipază navele proprii (remorcher .X. și șalupa .X.), se constată că nu pot fi aplicate prevederile art.201, alin.(1), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu pot fi restituite accizele aferente motorinei consumate de către acestea.

- societatea nu face dovada, cu documente justificative, utilizării cantității de .X. kg motorină în perioada și scopul, respectiv utilizarea ca și combustibil pentru motor la testarea și mentenanța navelor, pentru care solicită restituirea accizei aferente în sumă de .X. lei și, pe cale de consecință, organul de control propune respingerea la restituire a sumei.

4. Cu privire la cererea de restituire a accizelor înregistrată la DGAMC sub nr..X./22.07.2010 pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada: 01.04.2010-30.06.2010:

- societatea nu a depus cereri de achiziție motorină în regim de scutire indirectă de la plata accizei și nici memorii justificative estimative pentru cantitatea de X kg motorină pentru care solicită restituirea accizelor aferente comenzilor: N.X., N.X. și N.X..

- la data intrării la societate, cantitatea de X kg motorină achiziționată în regim de scutire indirectă de la plata accizei, pe parcursul anului 2009, se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, respectiv costul de achiziție care include și cuantumul accizei aferente.

- balanțele de verificare întocmite de societate pentru anul 2009 nu reflectă distinct suma cerută la restituire, astfel că echipa de control nu a putut stabili cu certitudine valoarea accizei de restituit, respectiv societatea nu a evidențiat distinct accizele achitate furnizorilor de combustibil în debitul contului 446 „alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

- societatea înregistrează în debitul contului 446 și cuantumul accizei aferente cantităților de motorină care nu sunt achiziționate în regim de scutire indirectă de la plata accizei, fapt ce contravine prevederilor pct.51, alin.(1) din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și pune în imposibilitate identificarea cu exactitate a cuantumului accizei aferent cantităților de motorină achiziționate în regim de scutire indirectă de la plata accizei pentru care societatea solicită restituirea.

- rapoartele zilnice de consum-motorină folosită la testare echipamente la bordul navei prezentate echipei de control nu îndeplinesc condițiile legale pentru a putea fi considerate documente justificative.

- întrucât societatea nu face dovada testării și mentenanței motoarelor ce echipază navele proprii (remorcherul .X., macaraua .X. și șalupa .X.), se constată că nu pot fi aplicate prevederile art.201, alin.(1), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu pot fi restituite accizele aferente motorinei consumate de către acestea.

- societatea nu face dovada, cu documente justificative, utilizării cantității de .X. kg motorină în perioada și scopul, respectiv utilizarea ca și combustibil pentru motor la testarea și mentenanța navelor, pentru care solicită restituirea accizei aferente în sumă de .X. lei și, pe cale de consecință, echipa de control propune respingerea la restituire a sumei.

Prin Procesul verbal nr..X./08.04.2011 privind cererea de restituire a accizelor înregistrată la DGAMC sub nr..X./28.10.2010 (rectificativă, cererea inițială fiind depusă sub nr..X./22.10.2010) pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.07.2010-30.09.2010, urmare a analizei

documentelor anexate de contribuabil la cererile de restituire a accizelor precum și a documentelor contabile și de evidență tehnico-operativă, prezentate de contribuabil la solicitarea echipei de control, reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale au constatat următoarele:

a) pentru comanda N.X.

Echipa de control a constatat că, din cantitatea de .X. kg motorină, specificată în cererea de restituire ca utilizată în trimestrul III al anului 2010, pentru testarea motoarelor la nava aflată în construcție sub comanda de execuție nr..X., pentru care contribuabilul a solicitat restituirea accizelor aferente, pentru cantitatea de .X. kg motorină societatea a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea, iar pentru diferența de cantitate de .X. kg nu a făcut dovada îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea, prevăzute de pct.113⁴, alin.1, 2, 3 și alin.4 din HG nr.44/2004 privind Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal și de pct.7 din OMEF nr.420/2007, astfel:

- lipsa notificării la organul fiscal teritorial a achiziției de motorină înainte de realizarea acesteia;
- lipsa memoriului justificativ anexă la notificare;
- lipsa copiei facturii de achiziție a motorinei din antrepozit fiscal în care acciza să fie evidențiată distinct;
- lipsa documentului de plată confirmat de bancă care atestă plata accizelor către furnizor;
- lipsa memoriului justificativ în care se descrie operațiunea generatoare a consumului de combustibil, cu date referitoare la perioada de desfășurare a operațiunii în perioada de referință, ore de funcționare a motoarelor în perioada de referință și consumul normat de combustibil;
- lipsa documentelor care atestă că au fost realizate operațiunile generatoare a consumului de combustibil în scopul pentru care se acordă scutirea (exemplu jurnale de bord în care se consemnează descrierea operațiunii, jurnalele de mașină, orice alt document – proces verbal de finalizare probe cheu, marș etc)

Echipa de control a mai constatat:

- necorelarea consumului de motorină înregistrat în contabilitatea sintetică în perioada de referință cu consumul de motorină rezultat din documentele de evidență operativă ținute la nivelul navei;
- lipsa documentelor de evidență a mișcării stocului de motorină aflat la bordul navei în perioada de referință (jurnale de mașină sau alt document de evidență tehnico-operativă).

b) pentru celelalte comenzi

Inspectorii vamali au constatat că pentru cantitățile de motorină specificate în cerea de restituire ca utilizată în trimestrul III al anului 2010, pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție sub comenzile nr..X., .X., .X., .X., .X. și pentru navele proprii-remorcherul .X., macaraua .X. și șalupa .X., pentru care contribuabilul a solicitat restituirea accizelor aferente, acesta nu a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea, prevăzute de pct.113⁴, alin.1, 2, 3 și alin.4 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și pct.7 din OMEF nr.420/2007, astfel:

- lipsa notificării la organul fiscal teritorial a achiziției de motorină înainte de realizarea acesteia;
- lipsa memoriului justificativ anexă la notificare;
- lipsa copiei facturii de achiziție a motorinei din antrepozit fiscal în care acciza să fie evidențiată distinct;
- lipsa documentului de plată confirmat de bancă care atestă plata accizelor către furnizor;
- lipsa memoriului justificativ în care se descrie operațiunea generatoare a consumului de combustibil, cu date referitoare la perioada de desfășurare a operațiunii în perioada de referință, ore de funcționare a motoarelor în perioada de referință și consumul normat de combustibil;
- lipsa documentelor care atestă că au fost realizate operațiunile generatoare a consumului de combustibil în scopul pentru care se acordă scutirea (exemplu jurnale de bord în care se consemnează descrierea operațiunii, jurnalele de mașină, orice alt document – proces verbal de finalizare probe cheu, marș etc).

Echipele de control au mai constatat:

- necorelarea consumului de motorină înregistrat în contabilitatea sintetică în perioada de referință cu consumul de motorină rezultat din documentele de evidență operativă ținute la nivelul navei;
- lipsa documentelor de evidență a mișcării stocului de motorină aflat la bordul navei în perioada de referință (jurnale de mașină sau alt document de evidență tehnico-operativă).
- rapoarte zilnice de consum întocmite în unele cazuri ulterior livrării navei către cumpărător.
- inadvertențe între datele înscrise în procesele verbale de bunkerare aferente operațiunilor de ambarcare/debarcare cu combustibil a navei și datele din documentele care reflectă contabilizarea realizării acestor operațiuni.

Organul de control vamal a constatat, de asemenea, că prin cererea nr. .X./28.10.2010 societatea a solicitat restituirea accizelor în sumă de .X. lei, aferentă unei cantități de .X. kg motorină specificată ca utilizată în perioada 01.07.2010-30.09.2010 în scopul stabilit de art.260⁶⁰ alin.(1) lit.f) din Legea

nr. 571/2003 și pentru care aceasta a făcut dovada aprovizionării din antrepozit fiscal a produsului energetic cu facturi de achiziție pentru cantitatea totală de .X. kg motorină, pentru care a plătit acciza la furnizor în cuantum de .X. lei. Se constată astfel că suma reprezentând acciza solicitată de la bugetul de stat este mai mare decât suma accizei pentru care s-a făcut dovada plății la furnizor.

Față de constatările efectuate, echipa de control a propus restituirea sumei de .X. lei reprezentând acciza aferentă cantității de X kg motorină și respingerea restituirii sumei de .X. lei reprezentând acciza aferentă cantității de .X. kg motorină.

Prin Procesul verbal nr..X./25.07.2011 privind cererea de restituire a accizelor înregistrată la DGAMC sub nr..X./21.01.2011 pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.10.2010-31.12.2010, urmare a analizei documentelor anexate de contribuabil la cererile de restituire a accizelor, precum și a documentelor contabile și de evidență tehnico-operativă, prezentate de contribuabil la solicitarea echipei de control, reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele:

a) pentru comanda N.X.

Echipa de control a constatat că, din cantitatea de .X. kg motorină, specificată în cererea de restituire ca utilizată în trimestrul IV al anului 2010, pentru testarea motoarelor la nava aflată în construcție sub comanda de execuție nr..X., pentru care contribuabilul a solicitat restituirea accizelor aferente, pentru cantitatea de X kg motorină societatea a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea și pentru diferența de cantitate de X kg nu a făcut dovada îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea, prevăzute de pct.113⁴, alin.1, 2, 3 și alin.4 din HG nr.44/2004 privind Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal și de pct.7 din OMEF nr.420/2007, astfel:

- lipsa notificării la organul fiscal teritorial a achiziției de motorină înainte de realizarea acesteia;
- lipsa memoriului justificativ anexă la notificare;
- lipsa copiei facturii de achiziție a motorinei din antrepozit fiscal în care acciza să fie evidențiată distinct;
- lipsa documentului de plată confirmat de bancă care atestă plata accizelor către furnizor;
- lipsa memoriului justificativ în care se descrie operațiunea generatoare a consumului de combustibil, cu date referitoare la perioada de desfășurare a operațiunii în perioada de referință, ore de funcționare a motoarelor în perioada de referință și consumul normat de combustibil;

- lipsa documentelor care atestă că au fost realizate operațiunile generatoare a consumului de combustibil în scopul pentru care se acordă scutirea (exemplu jurnale de bord în care se consemnează descrierea operațiunii, jurnalele de mașină, orice alt document – proces verbal de finalizare probe cheu, marș etc).

Echipele de control au mai constatat:

- necorelarea consumului de motorină înregistrat în contabilitatea sintetică în perioada de referință cu consumul de motorină rezultat din documentele de evidență operativă ținute la nivelul navei;

- lipsa documentelor de evidență a mișcării stocului de motorină aflat la bordul navei în perioada de referință (jurnale de mașină sau alt document de evidență tehnico-operativă).

b) pentru comanda N.X.

Echipele de control au constatat că din cantitatea de X kg motorină, specificată în cererea de restituire ca utilizată în trimestrul IV al anului 2010, pentru testarea motoarelor la nava aflată în construcție sub comanda de execuție nr..X., pentru care contribuabilul a solicitat restituirea accizelor aferente, pentru cantitatea de X kg motorină societatea a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea și pentru diferența de cantitate de X kg nu a făcut dovada îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea, prevăzute de pct.113⁴, alin.1, 2, 3 și alin.4 din HG nr.44/2004 privind Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal și de pct.7 din OMEF nr.420/2007, astfel:

- lipsa memoriului justificativ anexă la notificare;

- lipsa copiei facturii de achiziție a motorinei din antrepozit fiscal în care acciza să fie evidențiată distinct;

- lipsa documentului de plată confirmat de bancă care atestă plata accizelor către furnizor;

- lipsa memoriului justificativ în care se descrie operațiunea generatoare a consumului de combustibil, cu date referitoare la perioada de desfășurare a operațiunii în perioada de referință, ore de funcționare a motoarelor în perioada de referință și consumul normat de combustibil;

- lipsa documentelor care atestă că au fost realizate operațiunile generatoare a consumului de combustibil în scopul pentru care se acordă scutirea (exemplu jurnale de bord în care se consemnează descrierea operațiunii, jurnalele de mașină, orice alt document – proces verbal de finalizare probe cheu, marș etc).

Echipele de control au mai constatat:

- necorelarea consumului de motorină înregistrat în contabilitatea sintetică în perioada de referință cu consumul de motorină rezultat din documentele de evidență operativă ținute la nivelul navei;
- lipsa documentelor de evidență a mișcării stocului de motorină aflat la bordul navei în perioada de referință (jurnale de mașină sau alt document de evidență tehnico-operativă).

c) pentru celelalte comenzi

Inspectorii vamali au constatat că pentru cantitățile de motorină specificate în cerea de restituire ca utilizată în trimestrul IV al anului 2010, pentru testarea motoarelor la navele aflate în construcție sub comenzile nr. .X., .X. și pentru navele proprii-remorcherul .X. și macaraua .X. , pentru care contribuabilul a solicitat restituirea accizelor aferente, acesta nu a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea, prevăzute de pct.113⁴, alin.1, 2, 3 și alin.4 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și pct.7 din OMEF nr.420/2007, astfel:

- lipsa notificării la organul fiscal teritorial a achiziției de motorină înainte de realizarea acesteia;
- lipsa memoriului justificativ anexă la notificare;
- lipsa copiei facturii de achiziție a motorinei din antrepozit fiscal în care acciza să fie evidențiată distinct;
- lipsa documentului de plată confirmat de bancă care atestă plata accizelor către furnizor;
- lipsa memoriului justificativ în care se descrie operațiunea generatoare a consumului de combustibil, cu date referitoare la perioada de desfășurare a operațiunii în perioada de referință, ore de funcționare a motoarelor în perioada de referință și consumul normat de combustibil;
- lipsa documentelor care atestă că au fost realizate operațiunile generatoare a consumului de combustibil în scopul pentru care se acordă scutirea (exemplu jurnale de bord în care se consemnează descrierea operațiunii, jurnalele de mașină, orice alt document – proces verbal de finalizare probe cheu, marș etc).

Echipa de control a mai constatat:

- necorelarea consumului de motorină înregistrat în contabilitatea sintetică în perioada de referință cu consumul de motorină rezultat din documentele de evidență operativă ținute la nivelul navei;
- lipsa documentelor de evidență a mișcării stocului de motorină aflat la bordul navei în perioada de referință (jurnale de mașină sau alt document de evidență tehnico-operativă).

Referitor la cererea nr..X./20.01.2011 se constată că societatea a solicitat restituirea accizelor în sumă de .X. lei aferentă unei cantități de

motorină de .X. kg specificată ca utilizată în perioada 01.10.2010-31.12.2010, în scopul prevăzut de art.206⁶⁰, alin.1, litera f) din legea nr.571/2003 și pentru care aceasta a făcut dovada aprovizionării din antrepozitul fiscal a produsului energetic cu facturile de achiziție din anexă pentru cantitatea totală de X kg motorină pentru care a plătit acciza la furnizor în cuantum de X lei. Se constată astfel că suma reprezentând acciza solicitată la restituire de la bugetul de stat este mai mare decât suma accizelor pentru care s-a făcut dovada plății la furnizor.

Față de constatările efectuate, echipa de control a propus restituirea sumei de .X. lei reprezentând acciza aferentă cantității de X kg motorină și respingerea restituirii sumei de .X. lei reprezentând acciza aferentă cantității de X kg motorină.

Pe baza constatărilor și propunerilor organelor de control vamal au fost emise deciziile de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2010, nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, nr..X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011, prin care s-a aprobat la restituire suma de X lei și s-a respins la restituire suma de .X. lei.

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

1. Referitor la suma de X lei reprezentând accize respinse la restituire, aferente cantității de Xkg motorină și care au făcut obiectul deciziilor de restituire a accizei nr..X. și nr..X. din 12.01.2011, **cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare poate beneficia de restituirea accizelor aferente motorinei utilizată pentru testarea navelor în condițiile în care cererile de restituire a accizelor nu respectă perioada legală de solicitare a restituirii accizei.**

În fapt, prin Procesul verbal nr..X./29.11.2010, încheiat de reprezentanții Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X., care a stat la baza întocmirii Deciziilor de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a efectuat verificarea respectării prevederilor art.201, alin.(1), litera f) din legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, în vederea restituirii accizelor pentru achizițiile de motorină efectuate de SC .X.SA .X., în regim de scutire indirectă, în baza următoarelor cereri de restituire:

- cererea de restituire nr.X/22.01.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./22.01.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.11.2007-31.12.2009

pentru testarea și mentenanța motoarelor de la navele aflate în construcție la SC .X.SA .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei.

- cererea de restituire nr.X/22.04.2010, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./23.04.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.08.2008-31.01.2010 pentru testarea și mentenanța motoarelor de la navele aflate în construcție la SC .X.SA .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei.

SC .X.SA .X. a înaintat odată cu cererile de restituire a accizelor și situații cu cantitățile de motorină folosite la testarea navelor, copii după facturile de achiziție motorină, copii note-intrare recepție produse energetice, copii bonuri de consum, ordine de plată a facturilor de motorină.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis deciziile de restituire accize, enunțate mai sus, în conformitate cu prevederile Cap.1, Secțiunea a 2-a, lit.C, pct.5 din Procedura de restituire a accizelor de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se solicită scutirea indirectă, aprobată prin OMEF nr.420/08.06.2007.

Prin procesul verbal încheiat, organele vamale au respins la restituire suma totală de X lei, reprezentând accize, cu motivarea că societatea nu a îndeplinit condițiile legale privind scutirea indirectă de la plata accizelor, respectiv cele referitoare la perioada cuprinsă în cererea de restituire, precum și faptul că perioadele respective au făcut obiectul altor cereri de restituire care au fost soluționate prin verificare de către organele de inspecție fiscală.

Prin contestație, SC .X.SA susține că din punct de vedere al gradului de ierarhizare a normelor legale, conținutul pct.3 din OMEF nr.420/2007 *este nelegal* pentru că este mai restrictiv decât prevederile pct.23.4, alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aplicarea art.201. alin.(1). lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel, în timp ce pct.3 din OMEF nr.420/2007 prevede că *“cererea de restituire se depune trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se solicită restituirea”*, pct.23.4, alin.(3) din HG nr.44/2004 prevede că *“Trimestrial, operatorii economici pot solicita compensarea/restituirea accizelor potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală”*.

În drept, art.201, alin.(1), litera f) și alin.(2) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

[...]

f) combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor.

[...]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin.(1) vor fi reglementate prin norme”.

De asemenea, pct.23.4, alin.(3) și (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(3) Trimestrial, operatorii economici pot solicita compensarea/restituirea accizelor potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

[...]

(5) modelul cererii de scutire de accize va fi aprobat prin ordin al ministrului finanțelor publice”.

De asemenea, Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, prevede:

„3. [...]

Pentru cazurile prevăzute la pct. 7, alin.(1) din prezenta secțiune, cererea de restituire se depune trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se solicită restituirea.”

Se reține că pentru a beneficia de restituirea accizelor aferente cantităților de motorină utilizată în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței vapoarelor, societatea era obligată să depună cererea de restituire înăuntrul termenului prevăzut de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, astfel:

- pentru motorina consumată în trimestrul I, cererea poate fi depusă până la data de 25.04;

- pentru motorina consumată în trimestrul II, cererea poate fi depusă până la data de 25.07;

- pentru motorina consumată în trimestrul III, cererea poate fi depusă până la data de 25.10;

- pentru motorina consumată în trimestrul IV, cererea poate fi depusă până la data de 25.01 a anului următor;

Depunerea cererii de restituire la organul fiscal competent în afara acestui termen echivalează cu nerespectarea uneia dintre condițiile sub care a fost prevăzută restituirea de accize aferente cantităților de motorină utilizată în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței vapoarelor, motiv pentru care operatorul economic nu mai poate pretinde organului fiscal restituirea accizelor.

O altă interpretare a acestei proceduri ar goli de conținut prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, care prevede imperativ ca cererea de restituire accize să fie depusă trimestrial, până la o dată limită.

Aceasta deoarece scutirea nu se acordă prin efectul legii ci numai după parcurgerea procedurii stabilită în acest sens.

Trebuie avut în vedere și faptul că actul normativ de bază, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.201, alin.(2) că modalitatea și condițiile de acordare a scutiilor de la plata accizelor pentru combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor vor fi reglementate prin norme, stabilind că dreptul operatorului economic la restituirea accizelor poate fi valorificat în condițiile respectării procedurii dată în aplicare.

De asemenea, conform Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007 privind aprobarea procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, potrivit pct.3 coroborat cu pct.7 de la Secțiunea 1 a Capitolului 1, în cazul produselor energetice utilizate în domeniul testării vapoarelor, cererea se depune trimestrial, la organul fiscal în a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal utilizatorul sau în a cărui evidență este înregistrat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se solicită restituirea.

Având în vedere cele prezentate mai sus, considerăm că operatorul economic putea solicita restituirea accizelor în condițiile în care cererea era înregistrată până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se solicită restituirea, iar perioada analizată cuprindea trimestrul încheiat.

În concluzie, depunerea cererii de restituire în afara termenului prevăzut de OMEF nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, atrage decăderea contribuabilului din dreptul de a beneficia de restituirea accizelor pentru motorină, indiferent de utilizarea dată de operatorul economic acestui produs petrolier.

Argumentul societății potrivit căruia aceasta a uzat de dreptul de restituire a accizei după livrarea navei, și nu trimestrial, tocmai pentru a avea o situație clară privind consumul corespunzător fiecărei nave, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că acesta este în dezacord cu prevederile legale, mai sus enunțate.

Analizând cererea de restituire a accizelor în sumă de .X. lei înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub

nr..X./22.01.2010, care vizează motorina utilizată în perioada 01.11.2007-31.12.2009, și respectiv cerea de restituire a accizelor în sumă de .X. lei înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./23.04.2010, care vizează motorina consumată în perioada 01.08.2008-31.01.2010, se reține că acestea au fost depuse în termen legal doar pentru motorina consumată în perioada 01.10.2009-31.12.2009, respectiv în perioada 01.01.2010-31.01.2010.

Potrivit celor prezentate mai sus și având în vedere că la dosarul contestației nu este prezentată o situație detaliată a accizelor aferente motorinei consumate în perioada 01.11.2007 – 31.12.2009 și respectiv 01.08.2008 – 31.01.2010, care au făcut obiectul cererilor de restituire nr.X/22.01.2010 și nr.X/23.04.2010, iar organul de soluționare nu poate defalca cantitatea de motorină utilizată în perioada 01.10.2009 – 31.12.2009 și respectiv în perioada 01.01.2010 – 31.01.2010, pentru care societatea beneficiază de scutirea indirectă de la plata accizelor în baza cererii de restituire nr.X/22.01.2010 și respectiv nr.X/23.04.2010, de cantitatea de motorină consumată pentru care societatea contestată nu beneficiază de scutirea accizei, se va face aplicațiunea prevederilor art.216, alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“(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.”

coroborat cu alin.3¹ al aceluiași articol și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.

și se vor desființa Deciziile de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011 și nr..X./12.01.2011 emise în baza procesului verbal nr..X./29.11.2010, urmând ca organele competente să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și în conformitate cu prevederile legale incidente în perioada verificată, avându-se în vedere și susținerile contestatarii.

2. Referitor la suma de X lei reprezentând accize respinse la restituire, aferente cantității de X kg motorină și care au făcut obiectul deciziilor de restituire a accizei nr..X. și nr..X. din 12.01.2011, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra respingerii la restituire a accizelor aferente motorinei utilizată pentru testarea navelor în condițiile în care pentru anumite cantități de motorină organele vamale au constatat că documentele prin care societatea justifică consumul nu îndeplinesc condițiile prevăzute

de lege pentru a fi acceptate ca documente justificative, iar pentru alte cantități de motorină societatea nu depune documentele legale prevăzute pentru a beneficia de scutirea indirectă de la plata accizelor, menționate la art.201, alin.(1), lit.f) din Codul fiscal.

În fapt, prin procesul verbal nr..X./29.11.2010, încheiat de reprezentanții Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X., care a stat la baza întocmirii deciziilor de restituire a accizelor nr..X./12.01.2011, nr..X./12.01.2011, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a verificat respectarea prevederilor art.201, alin.(1), litera f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea restituirii accizelor pentru achizițiile de motorină efectuate de SC .X.SA .X., în regim de scutire indirectă, în baza următoarelor cereri de restituire:

- cererea de restituire nr.X/22.04.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./23.04.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.01.2010-31.03.2010 pentru testarea și mentenanța motoarelor de la navele aflate în construcție la SC .X.SA .X. și nave proprii-remorcherul .X. și șalupa .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei.

- cererea de restituire nr.X/22.07.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./22.07.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.04.2010-30.06.2010 pentru testarea și mentenanța motoarelor de la navele aflate în construcție la SC .X.SA .X. și nave proprii-remorcherul .X., macaraua .X. și șalupa .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei.

Referitor la cererea de restituire a accizelor nr..X./23.04.2010, prin procesul verbal nr..X./29.11.2010 reprezentanții DRAOV .X. au constatat următoarele:

- pentru cantitatea de **X** kg motorină, la care se solicită restituirea accizelor conform comenzilor N.X. și N.X., societatea a anexat memorii privind operațiunea, copii ale facturilor de achiziție a combustibilului, dovada plății accizelor către furnizor și rapoarte zilnice de consum-motorină folosită la testarea echipamente la bordul navei, motivele invocate la respingerea restituirii accizelor fiind legate de nerespectarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv cele referitoare la condițiile legale ale documentelor justificative.

- pentru cantitatea de **X** kg motorină, la care se solicită restituirea accizei aferentă motoarelor ce echipază navele proprii(remorcher .X. și șalupa .X.), societatea nu a anexat memorii privind operațiunea, copii ale facturilor de achiziție a combustibilului și dovada plății accizelor către furnizor, propunându-se respingerea restituirii accizei pentru neîndeplinirea condițiilor prevăzute de lege.

Referitor la cererea de restituire a accizelor nr..X./22.07.2010, prin procesul verbal nr..X./29.11.2010 reprezentanții DRAOV .X. au constatat următoarele:

- pentru cantitatea de **X** kg motorină (din totalul de X kg), la care se solicită restituirea accizelor conform comenzilor N.X., N.X., N.X. și N.X., societatea a anexat memorii privind operațiunea, copii ale facturilor de achiziție a combustibilului, dovada plății accizelor către furnizor și rapoarte zilnice de consum-motorină folosită la testarea echipamentelor la bordul navei, motivele invocate la respingerea restituirii accizelor fiind legate de nerespectarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv cele referitoare la condițiile legale ale documentelor justificative.

- pentru cantitatea de **X** kg motorină, la care se solicită restituirea accizelor conform comenzilor N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și pentru navele proprii (remorcherul .X., macaraua .X. și șalupa .X.) societatea nu a anexat memorii privind operațiunea (excepție N.X.), copii ale facturilor de achiziție a combustibilului (excepție N.X.) și dovada plății accizelor la furnizor, propunându-se respingerea restituirii accizei pentru neîndeplinirea condițiilor legale privind restituirea și nerespectarea normelor contabile, respectiv a celor referitoare la întocmirea documentelor justificative.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis deciziile de restituire accize, enunțate mai sus, în conformitate cu prevederile Cap.1, Secțiunea a 2-a, lit.C, pct.5 din Procedura de restituire a accizelor de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se solicită scutirea indirectă, aprobată prin OMEF nr.420/08.06.2007.

Prin deciziile de restituire nr..X. și nr..X. din 12.01.2011, organele fiscale au respins la restituire suma totală de **X** lei reprezentând accize.

Prin contestație, SC .X.SA susține că deși a prezentat *cereri de achiziție* însoțite de documente legale, organele vamale au susținut că nu se justifică restituirea accizei deoarece societatea a depus cereri de achiziție motorină în regim de scutire indirectă de la plata accizei pentru cantități mai mari decât cantitatea de motorină aprovizionată, iar documentele care justifică consumul de motorină în scopul pentru care se acordă scutirea nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative.

În drept, art.201, alin.1, litera f) și alin.2 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

[...]

f) combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor.

[...]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin.(1) vor fi reglementate prin norme”.

De asemenea, pct.23.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

23.4. (1) În situațiile prevăzute la art.201, alin.(1), litera f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea se acordă indirect, cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal.

(2) Înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul va face o cerere la autoritatea fiscală teritorială în raza căreia își desfășoară activitatea. Cererea va fi însoțită de un memoriu în care va fi descrisă operațiunea pentru care este necesar consumul de combustibil pentru motor și se vor menționa: perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare ale motoarelor și ale instalațiilor de dragare și consumul normat de combustibil pentru motor.

(3) Trimestrial, operatorii economici pot solicita compensarea/restituirea accizelor potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(4) Pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune la autoritatea fiscală teritorială, cerere de scutire de accize, însoțită de :

a) copia facturii de achiziție a combustibilului pentru motor, în care acciza să fie evidențiată distinct;

b) dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are cont deschis;

c) dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, constând în copia documentului care atestă realizarea operațiunilor de dragare – certificată de autoritatea competentă în acest sens.

(5) modelul cererii de scutire de accize va fi aprobat prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(6) În înțelesul prezentelor norme, combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor înseamnă inclusiv combustibili pentru motor utilizați în domeniul testării și mentenanței motoarelor ce echipează aeronavele și vapoarele.

Astfel, prevederile legale invocate reglementează modalitatea de scutire de la plata accizelor pentru combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței vapoarelor, precum și condițiile concrete de acordare a acestei scutiri.

Din analizarea textelor de lege enunțate rezultă că societatea trebuia să îndeplinească cumulativ condițiile expres prevăzute pentru a beneficia de scutirea indirectă de la plata accizelor, astfel:

- aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal;
- înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul va face o cerere la autoritatea fiscală teritorială care va fi însoțită de un memoriu în care va fi descrisă operațiunea pentru care este necesar consumul de combustibil pentru motor, cu menționarea perioadei de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare al motoarelor și consumul normat de combustibil pentru motor;
- cererea de restituire a accizelor va fi însoțită de copia facturii de achiziție a combustibilului de motor, în care acciza să fie evidențiată distinct, dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are cont deschis și dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, certificată de autoritatea competentă.

A. Referitor la cantitatea de **X** kg motorină, aferente comenzilor N.X. și N.X. ce fac obiectul cererii nr..X./23.04.2010 și cantitatea de **X** kg motorină, aferente comenzilor N.X., N.X., N.X. și N.X. ce fac obiectul cererii nr..X./22.07.2010, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că societatea a achiziționat motorina de la antrepozitele fiscale ale OMV .X. SA și DS .X. SRL, a întocmit NIR-uri la momentul recepției motorinei achiziționate în gestiunea societății, bonuri de consum întocmite la momentul în care motorina achiziționată este încărcată pe nave, „rapoarte zilnice de consum-motorină folosită la testarea echipamentelor la bordul navei” care cuprind următoarele elemente: denumire societate, data întocmirii, denumire navă-comandă, denumire echipament, număr ore funcționare (h), consum specific (kg/h), consum combustibil (kg), funcțiile persoanelor care semnează și semnătura acestora (coordonator navă, șef proiect) și bonuri de restituire pentru motorina rămasă neutilizată.

Față de acestea, prin actul de control, organele vamale consideră că *„documentele prezentate echipei de control nu îndeplinesc condițiile legale pentru a putea fi considerate documente justificative”*, fără însă a preciza în mod concret ce anume documente, generale sau specifice, trebuiau întocmite pentru reflectarea corectă a gestionării și utilizării combustibilului încărcat pe nave și cum trebuiau ele întocmite, din punct de vedere al formei și conținutului, pentru a asigura prezentarea reală a datelor privitoare atât la consumul de combustibil, cât și la destinația efectivă a utilizării acestuia.

De asemenea, din constatările actului de control nu rezultă dacă au fost verificate memoriile justificative ce au însoțit cererile prin care, potrivit Normelor (pct.23.4, alin.2) trebuia descrisă operațiunea pentru care este necesar consumul de combustibil, cu menționarea perioadei de desfășurare a

operațiunii, a numărului orelor de funcționare ale motoarelor, precum și a consumului normat pentru motoare (sau și generatoare).

Mai mult, necesitatea verificării memoriilor justificative rezultă implicit și din Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutirea indirectă (pct.7) ,aprobată prin OMEF nr.420/2007, iar prin analiza memoriilor justificative organele de control aveau posibilitatea comparării datelor vizând consumurile normate, orele de funcționare prevăzute pentru testare, a perioadei sau perioadelor în care urmau a fi efectuate testările, cu aceeași indicatori (și perioadă), rezultată din documentele verificate, pe baza cărora contestatara justifică consumurile efective.

Având în vedere cele reținute, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă pe baza instrumentării speței de către organele vamale, societatea poate beneficia de scutirea indirectă de la plata accizelor conform cantităților de motorină utilizate pentru testarea și mentenanța motoarelor la navele aflate în construcție, fapt pentru care se va face aplicațiunea prevederilor art.216, alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu alin.3¹ de la același articol și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

B. Referitor la cantitatea de **X** kg motorină din cererea de restituire nr..**X**./23.04.2010 aferentă motorinei utilizate la navele proprii, respectiv de **X** kg motorină din cererea de restituire nr..**X**./22.07.2010 aferente comenzilor N.X., N.X., N.X., N.X., N.X. și nave proprii, se reține că, din analiza documentelor aflate la dosar, societatea nu a prezentat cereri de achiziție însoțite de memoriu în care să fie descrisă operațiunea pentru care este necesar consumul de motorină, respectiv comenzile aferente, perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare al motoarelor și consumul normat de combustibil pentru motor.

De asemenea, se reține că societatea nu prezintă facturile de achiziție a motorinei, în care acciza să fie evidențiată distinct și dovada plății accizelor către furnizor, arătând doar faptul că aceste cantități de motorină provin din achiziții anterioare și au fost folosite pentru producția navelor, deși potrivit art..**X**. din Codul civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Totodată, pentru motorina utilizată pentru navele proprii (remorcher .X., macaraua .X. și șalupa .X.), se reține că societatea poate beneficia de scutire de la plata accizelor în conformitate cu prevederile art.201, alin.1, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea acordându-se indirect potrivit titlului VII din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și cu respectarea prevederilor de la pct.23.4, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției de Legislație în

Domeniul Accizelor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, transmis cu adresa nr.X/01.04.2011, unde se precizează:

„ Pentru scutirea de la plata accizelor acordată în conformitate cu prevederile art.201, alin.(1), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acel moment, respectiv în cazul combustibililor pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor, scutirea se acordă indirect potrivit prevederilor de la titlul VII din Normele metodologice.

Se reține că, potrivit pct.23.4 de la titlul VII Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, operatorii economici puteau solicita compensarea/restituirea accizelor în baza unei cereri de restituire depusă la autoritatea fiscală teritorială, însoțită de documentația prevăzută la alin.4 al aceluiași act normativ.

Astfel, având în vedere că pentru cantitatea totală de X kg motorină societatea nu a depus documentele prevăzute la pct.23.4 din Noremele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv cerere de achiziție cu privire la scopul, respectiv comenzile pentru care se va utiliza motorina, memoriul în care va fi descrisă operațiunea pentru care este necesar consumul de combustibil pentru motor, factura de achiziție a motorinei, în care acciza să fie evidențiată distinct și dovada plății accizei către furnizor, obligație care îi revenea conform normelor legale în vigoare, în mod legal organele vamale au reținut că societatea nu beneficiază de scutirea indirectă de la plata accizelor pentru cantitățile menționate.

Argumentul contestatoarei, potrivit căruia societatea a prezentat bonuri de consum și de restituire a motorinei care să justifice achizițiile de motorină anterioare, achiziții pentru care au existat, de asemenea, cereri de achiziție însoțite de documente legale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece societatea avea obligația legală de a anexa la cererile sale de restituire dovada existenței cererii de achiziție motorină și a memoriului aferent, dovada achiziționării combustibilului și plata accizei aferente, precum și dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea. Prezentarea doar a documentelor referitoare la consumul cantităților de motorină nu este de natură să suplinească lipsa documentelor prevăzute în mod obligatoriu de lege, fapt pentru care refuzul restituirii accizelor de către organele de inspecție fiscală, în situația menționată, este pe deplin justificat.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

se va respinge contestația formulată de SC .X.SA .X. pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere soluțiile pronunțate la pct. A și B de la pct.2 din prezenta decizie, precum și faptul că din documentele atașate la dosarul cauzei nu se poate determina cuantumul accizelor conform cantităților de motorină pentru care organele vamale au constatat că documentele justificative ale consumului de motorină nu îndeplinesc condițiile legale, respectiv a accizei aferente cantităților de motorină pentru care societatea solicită restituirea fără însă a depune toate documentele prevăzute de lege, organul de soluționare, în conformitate cu prevederile art.216, alin.(3) din OG nr.92/2003, va desființa Deciziile de restituire a accizelor nr..X. și nr..X. din 12.01.2011, pentru suma totală de X lei, urmând ca organele competente să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și în conformitate cu prevederile incidente în perioada verificată.

La reanalizarea cauzei pentru motorina consumată în perioada 01.01.2010-31.03.2010, respectiv perioada 01.04.2010-30.06.2010, organele competente vor avea în vedere faptul că pentru motorina în cantitate de X kg contestatara nu beneficiază de dreptul de scutire indirectă de la plata accizei în cuantumul stabilit de organele vamale, având în vedere cele reținute la pct.B din prezentul capăt de cerere.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize respinse la restituire și care au făcut obiectul deciziilor de restituire a accizei nr..X./01.11.2010 și nr..X./12.01.2011, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X.SA beneficiază de scutirea indirectă de la plata accizei în condițiile în care nu a îndeplinit cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de această scutire iar prin contestație nu depune documente care să modifice constatările organelor vamale.

În fapt, prin procesele verbale nr..X./08.04.2011 și nr..X./25.07.2011, încheiate de reprezentanții Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X., care au stat la baza întocmirii Deciziilor de restituire a accizelor nr..X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a verificat respectarea prevederilor art.206⁶⁰, alin.1, litera f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea restituirii accizelor pentru achizițiile de motorină efectuate de SC .X.SA .X., în regim de scutire indirectă, în baza următoarelor cereri de restituire:

- cererea de restituire nr.X/28.10.2010 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./28.10.2010 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.07.2010-30.09.2010 pentru testarea motoarelor de la navele în construcție la SC .X.SA .X., respectiv remorcher .X., macaraua .X. și șalupa .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei.

- cererea de restituire nr.X/20.01.2011 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./21.01.2011 depusă pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată în perioada 01.10.2010-31.12.2010 pentru testarea motoarelor de la navele în construcție la SC .X.SA .X., respectiv remorcher .X. și macaraua .X., cuantumul accizei solicitate fiind de .X. lei.

SC .X. SA .X. a înaintat odată cu cererile de restituire a accizelor și situații cu cantitățile de motorină folosite la testarea navelor, copii după facturile de achiziție motorină, copii note-intrare recepție produse energetice, copii bonuri de consum, ordine de plată a facturilor de motorină.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis deciziile de restituire accize, enunțate mai sus, în conformitate cu prevederile Cap.1, Secțiunea a 2-a, lit.C, pct.5 din Procedura de restituire a accizelor de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se solicită scutirea indirectă, aprobată prin OMEF nr.420/08.06.2007.

Prin procesele verbale încheiate, organele vamale au respins la restituire suma totală de .X. lei reprezentând accize cu motivarea că societatea nu a îndeplinit condițiile legale privind scutirea indirectă de la plata accizelor, respectiv cele referitoare la notificarea organului fiscal teritorial și a memoriului aferent, a facturilor de achiziție a motorinei și a documentelor de plată, a documentelor referitoare la operațiunile generatoare ale consumului de combustibil și realizarea acestora.

Prin contestație, SC .X.SA susține că nu a modificat destinația finală a motorinei pentru care a solicitat aplicarea regimului de scutire indirectă în ceea ce privește acciza, întrucât obiectul de activitate al societății îl reprezintă *producția de nave*, cantitățile de motorină rămase neutilizate în baza unor cereri de achiziție fiind evidențiate în bonuri de restituire de la nava executată și livrată și bonuri de consum pentru navele aflate în curs de execuție.

În drept, art.206⁶⁰, alin.1, litera f) și alin.2 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

[...]

f) combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor.

[...]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin.(1) vor fi reglementate prin norme”.

De asemenea, pct.113.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

113.4. (1) În situațiile prevăzute la art.206⁶⁰, alin.1, litera f) și g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, scutirea se acordă indirect, cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal sau de la un distribuitor prevăzut la pct.113.1.2.

(2) Înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul va notifica această operațiune la autoritatea vamală teritorială în raza căreia își desfășoară activitatea, pentru un posibil control. Notificarea va cuprinde informații cu privire la furnizor, produse și cantitățile ce urmează a fi achiziționate.

(3) Trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii imediat următoare trimestrului, operatorii economici pot solicita compensarea/restituirea accizelor potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(4) Pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune la autoritatea fiscală teritorială, cerere de scutire de accize, însoțită de :

a) copia facturii de achiziție a combustibilului pentru motor, în care acciza să fie evidențiată distinct;

b) dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are cont deschis;

c) dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, constând în copia documentului care atestă realizarea operațiunilor de dragare – certificată de autoritatea competentă în acest sens.

d) memoriul în care va fi descrisă operațiunea pentru care a fost necesar consumul de combustibil pentru motor și în care se va menționa: perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare a motoarelor și a instalațiilor de dragare și consumul normal de combustibil pentru motor.

(5) modelul cererii de scutire de accize va fi aprobat prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(6) În înțelesul prezentelor norme, combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor înseamnă inclusiv combustibili pentru motor utilizați în domeniul testării și mentenanței motoarelor ce echipează aeronavele și vapoarele.

Astfel, prevederile legale invocate reglementează modalitatea de scutire de la plata accizelor pentru combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței vapoarelor, precum și condițiile concrete de acordare a acestei scutiri.

Trebuie avut în vedere și faptul că actul normativ de bază, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.206⁶⁰, alin.(2) că modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor de la plata accizelor pentru combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor vor fi reglementate prin norme, stabilind că dreptul operatorului economic la restituirea accizelor poate fi valorificat în condițiile respectării procedurii dată în aplicare.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul Accizelor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, transmis cu adresa nr. X /01.04.2011, unde se precizează:

„ Pentru scutirea de la plata accizelor acordată în conformitate cu prevederile art.201, alin.(1), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acel moment, respectiv în cazul combustibililor pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și vapoarelor, scutirea se acordă indirect potrivit prevederilor de la titlul VII din Normele metodologice.

Astfel, potrivit pct.23.4 de la titlul VII Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, operatorii economici puteau solicita compensarea/restituirea accizelor în baza unei cereri de restituire depusă la autoritatea fiscală teritorială, însoțită de documentația prevăzută la alin.4 al aceluiași act normativ.

Referitor la cerea de restituire a accizelor în sumă de .X. lei înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./28.10.2010 care vizează motorină consumată în perioada 01.07.2010-30.09.2010 și cerea de restituire a accizelor în sumă de .X. lei înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./21.01.2011 care vizează motorina consumată în perioada 01.10.2010-31.12.2010, se reține că acestea au fost depuse în termenul legal iar organul de inspecție fiscală, prin deciziile emise în baza proceselor verbale nr..X./08.04.2011 și nr..X./25.07.2011, au dispus restituirea doar pentru suma de .X. lei, respectiv .X. lei.

Se reține că prin procesele verbale nr..X./08.04.2011 și nr..X./25.07.2011, urmare a analizei documentelor anexate de contribuabil la cererile de restituire a accizelor, reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele:

- lipsa notificării la organul fiscal teritorial a achiziției de motorină înainte de realizarea acesteia;
- lipsa memoriului justificativ anexă la notificare;
- lipsa copiei facturii de achiziție a motorinei din antrepozitul fiscal în care acciza să fie evidențiată distinct;
- lipsa documentului de plată confirmat de bancă care atestă plata accizelor către furnizor;
- lipsa memoriului justificativ în care se descrie operațiunea generatoare a consumului de combustibil, cu date referitoare la perioada de desfășurare a operațiunii în perioada de referință, ore de funcționare a motoarelor în perioada de referință și consumul normat de combustibil;
- lipsa documentelor care atestă că au fost realizate operațiunile generatoare a consumului de combustibil în scopul pentru care se acordă scutirea (jurnale de bord în care se consemnează descrierea operațiunii, jurnale de mașină, proces verbal de finalizare probe cheu, marș etc).

Astfel, **pentru restituirea accizei în sumă de .X. lei aferentă cantității de .X. kg motorină utilizată în scopul testării de motoare** (scop menționat de societate în cererea de restituire) **contribuabilul avea obligația** conform HG nr.44/2004 și a Ordinului MEF nr.420/2007 **să anexeze la cererea de restituire, documentația** din care să rezulte că pentru cantitatea de motorină utilizată au fost îndeplinite cerințele prevăzute de **pct.113.4 alin.(1)** (aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal), **alin.(2)** (înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul va notifica această operațiune la autoritatea vamală teritorială în raza căreia își desfășoară activitatea pentru un posibil control, notificarea va cuprinde informații cu privire la furnizor, produse și cantitățile ce urmează a fi achiziționate) și **alin.4, litera a), b), c) și d)** (pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune la autoritatea fiscală, cererea de restituire însoțită de copia facturii de achiziție a combustibilului pentru motor în care acciza să fie evidențiată distinct, dovada plății accizelor către furnizor, dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea și memoriul în care va fi descrisă operațiunea pentru care a fost necesar consumul de combustibil pentru motor și în care se vor menționa, perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare a motoarelor și consumul normat de combustibil pentru motor) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și a punctului nr.7 din OMEF nr.420/2007 privind aprobarea Procerurii de restituire a accizelor.

Aceste condiții trebuie îndeplinite cumulativ.

Conform documentației anexate de contribuabil la cerea de restituire a accizelor aferentă trimestrului III 2010, rezultă că:

1. din cantitatea de .X. kg motorină utilizată în trimestrul III 2010 pentru testarea motoarelor la nava în execuție sub comanda nr..X. pentru care contribuabilul a solicitat restituirea accizelor, pentru:

a) cantitatea de .X. kg motorină, acesta a făcut integral dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea.

b) diferența de cantitate de X kg motorină consumată la navă în luna iulie și august 2010, contribuabilul nu a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea prevăzute de art.113.4, alin.(1), (2), (3) și (4) (condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ) din HG nr.44/2004 și anume lipsa notificării la organul vamal a achiziției acesteia și a memoriului justificativ estimativ, lipsa copiei facturii de achiziție a cantităților de motorină sus menționate care să ateste că acestea provin din antrepozit fiscal și în care să fie menționată distinct acciza, lipsa documentelor de plată a accizelor la furnizor confirmate de bancă, lipsa documentelor care fac dovada utilizării cantității de X kg motorină în scopul precizat de contribuabil în cererea de restituire, scop pentru care conform legii se acordă scutirea. **Bonurile de consum anexate de contribuabil la cererea de restituire accize nu pot substitui din punct de vedere legal documentele care să ateste îndeplinirea condițiilor privind restituirea prevăzute de art.113.4, alin.(1), (2), (3) și (4) din HG nr.44/2004 și nu conțin elemente care să justifice îndeplinirea acestora și restituirea accizelor.**

2. Pentru cantitatea de X kg motorină consumată în trimestrul III 2010 pentru testarea motoarelor în construcție sub comanda nr..X. (X kg), nr..X. (X kg), nr..X. (X kg), nr..X. (X kg), nr..X. (.X. kg), contribuabilul nu a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea prevăzute de pct.113.4, alin.(1), (2) și (4) litera a) și b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și a punctului 7 din OMEF nr.420/2007 privind aprobarea Procedurii de restituire a accizelor (lipsa facturii de achiziție a cantităților de motorină care au făcut obiectul cererii de restituire) care să facă dovada achiziției motorinei din antrepozit fiscal și care să furnizeze datele referitoare la cantitățile de motorină aprovizionate și la acciza aferentă acestora, lipsa notificării la organul vamal a achiziției acesteia și a memoriului justificativ estimativ, lipsa documentelor de plată a accizelor la furnizor confirmate de bancă, lipsa documentelor care fac dovada utilizării cantității de 83807 kg motorină în scopul precizat de contribuabil în cererea de restituire.

Bonurile de consum și procesele verbale de bunkerare care atestă ambarcarea/debarcarea cantităților de motorină în perioada de referință nu pot substitui din punct de vedere legal, documentele care să ateste îndeplinirea condițiilor privind restituirea prevăzute de art.113.4, alin.(1), (2),

(3) și (4) din HG nr.44/2004 și nu conțin elemente care să justifice îndeplinirea acestora și restituirea accizelor.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia „societatea a prezentat bonuri de restituire a motorinei care să justifice achizițiile de motorină anterioare, achiziții pentru care au existat de asemenea cereri de achiziție însoțite de documente legale, situație verificabilă, atât din punct de vedere al documentelor primare cât și a situațiilor centralizatoare” și respectiv „inspectorii fiscali nu au verificat împrejurarea că motorina provenită din transferuri de pe alte nave a fost achiziționată tot de la antrepozitari fiscali în baza unor cereri de achiziție anterioare care au fost însoțite de documente legale existența acestor cereri și a documentelor legale în anexă fiind recunoscută prin procesele verbale de control încheiate în anii 2008-2011 de DRAOV .X.”, **nu sunt fondate, organele de control neavând posibilitatea legală de a extinde controlul asupra altei perioade decât cea aferentă trimestrului III 2010 „cererile de achiziție anterioare care au fost însoțite de documente legale”, au făcut obiectul altor verificări, care din punct de vedere a aplicării principiilor Codului de procedură fiscală nu se pot efectua decât o singură dată.**

Situația verificabilă sus menționată era în sarcina contribuabilului, care avea obligația să depună la cererea de restituire toate documentele care să justifice îndeplinirea condițiilor legale privind restituirea accizelor și în plus să fundamenteze corect cantitățile solicitate pentru consum, funcție de orele de funcționare a motoarelor și a consumului specific de motorină și să justifice oportunitatea consumului de motorină în raport cu necesitățile reale a realizării activităților specifice, în speță realizarea probelor de cheu și mare.

3. Din cantitatea de .X. kg motorină consumată în trimestrul III 2010 pentru testarea motoarelor la remorcherul .X. (X kg), la macaraua .X. (X kg) și șalupa .X. (X kg):

a) pentru cantitatea de X kg de motorină, referitor la dovada cantităților utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea prevăzută de pct.113.4, alin.(4) litera c) și d) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, contribuabilul nu a anexat la cererea de restituire documente care să justifice îndeplinirea acesteia, pentru cantitatea de X kg motorină, respectiv: memoriu justificativ în care se descrie operațiunea pentru care a fost necesar consumul de combustibil cu date referitoare la perioada de desfășurare a operațiunii în perioada de referință, ore de funcționare a motoarelor și consumul normat de combustibil, precum și documentele care fac dovada cantității de motorină utilizată în scopul pentru care se acordă scutirea (jurnale de bord care consemnează realizarea operațiunii).

În consecință pentru cantitatea de X kg motorină contribuabilul nu a făcut dovada îndeplinirii integrale a condițiilor legale privind restituirea, prevăzute de pct.113.4 alin.(3) și (4) din HG nr.44/2004.

b) pentru cantitatea de X kg motorină utilizată în perioada 01.07.2010-30.09.2010 pentru testarea motoarelor la macaraua .X. și șalupa .X., pentru care contribuabilul a solicitat restituirea accizelor, acesta nu a făcut dovada existenței documentelor și îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea prevăzute de pct.113.4, alin.(1), (2), (3) și (4) din HG nr.44/20004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și anume lipsa notificării la organul vamal a achiziției acesteia și a memoriului justificativ estimativ, lipsa copiei facturii de achiziție a cantităților de motorină care să ateste că acestea provin din antrepozit fiscal și în care acciza să fie evidențiată distinct, lipsa documentelor de plată a accizei la furnizor confirmate de bancă, lipsa documentelor care fac dovada utilizării cantității de X kg motorină în scopul precizat de contribuabil în cererea de restituire, scop pentru care conform legii se acordă scutirea.

Referitor la afirmația contribuabilului potrivit căreia „inspectorii fiscali veniți în control la societate au împărțit cantitățile de motorină aprovizionate pe navă (înțeleasă ca depozit) pe surse de proveniență, împărțire care ține mai mult de evidența scriptică și mai puțin de cea faptică, a ordinii utilizării motorinei, motorina fiind nu numai un bun consumptibil, dar și un bun fungibil” aceasta este neconformă cu realitatea, **inspectorii fiscali au analizat informațiile conținute de documentele anexate de contribuabil la cererea de restituire a accizelor** privitor la cantitățile aprovizionate pe navă /restituite de la navă și în urma verificării acestora în contabilitatea contribuabilului, au constatat că acesta nu justifică îndeplinirea condițiilor cerute de lege privind restituirea.

Referitor la afirmația contribuabilului potrivit căreia „dispozițiile art.206⁶⁰ din Legea nr.571/2003 nu vizează testarea motoarelor ce echipază navele proprii, ci producția navelor, atât remorcherul .X., șalupa .X., cât și macaraua .X. fiind folosite în activitatea de producție nave” precizăm faptul că prin cererea de restituire a accizelor nr..X./28.10.2010 depusă pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010, contribuabilul a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei aferentă unei cantități de .X. kg de motorină consumată în trimestrul III 2010 **pentru testarea motoarelor la navele în construcție la societate și pentru testarea motoarelor la remorcherul .X., șalupa .X. și macaraua .X. și nu pentru a fi utilizată în procesul de producție**, acesta presupunând și alte operațiuni generatoare de consum de motorină, care pot sau nu intra sub incidența scutirii indirecte de accize prevăzută de codul fiscal, **dar pentru care contribuabilul nu a solicitat restituirea accizelor și nu a justificat cu documente operațiunile realizate.**

Pentru restituirea accizei în sumă de .X. lei aferentă cantității de 109635 kg motorină utilizată în scopul testării de motoare (scop menționat de societate în cererea de restituire) **contribuabilul avea obligația conform HG nr.44/2004 și a Ordinului MEF nr.420/2007 să anexeze la cererea de restituire, documentația din care să rezulte că pentru cantitatea de motorină utilizată au fost îndeplinite cerințele prevăzute de pct.113.4 alin.(1) (aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal), alin.(2) (înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul va notifica această operațiune la autoritatea vamală teritorială în raza căreia își desfășoară activitatea pentru un posibil control, notificarea va cuprinde informații cu privire la furnizor, produse și cantitățile ce urmează a fi achiziționate) și alin.4, litera a), b), c) și d) (pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune la autoritatea fiscală, cererea de restituire însoțită de copia facturii de achiziție a combustibilului pentru motor în care acciza să fie evidențiată distinct, dovada plății accizelor către furnizor, dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea și memoriul în care va fi descrisă operațiunea pentru care a fost necesar consumul de combustibil pentru motor și în care se vor menționa, perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare a motoarelor și consumul normat de combustibil pentru motor) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și a punctului nr.7 din OMEF nr.420/2007 privind aprobarea Procerurii de restituire a accizelor.**

Referitor la argumentele aduse de contestatoare în contestația depusă, se reține că:

- organele de control nu au avut elemente noi pentru a extinde controlul asupra altei perioade decât cea aferentă trimestrului IV 2010 și de a reverifica „cererile de achiziție anterioare care au fost însoțite de documente legale”.

- bonurile de consum, documente în baza cărora navele aflate în construcție au fost alimentate în perioada de referință cu motorină din gestiunea nr.3 provenită din transferuri de la alte nave aflate în construcție, transferuri realizate în baza bonurilor de restituire, **nu pot substitui din punct de vedere legal documentele care să ateste îndeplinirea condițiilor privind restituirea prevăzute de pct.113.4, alin.(1), (2), (3) și (4) din HG nr.44/2004 și nu conțin elemente care să justifice îndeplinirea acestora și restituirea accizelor.**

- **contribuabilul avea obligația să depună la cererea de restituire toate documentele care să justifice îndeplinirea condițiilor legale privind restituirea accizelor și în plus să fundamenteze corect cantitățile solicitate pentru consum, funcție de orele de funcționare a motoarelor și a consumului specific de motorină și să justifice oportunitatea consumului de motorină în raport cu necesitățile realizării activităților specifice în speță realizarea probelor de cheu și mare. Pentru cantitățile de motorină aferente bonurilor de restituire cuprinse în situațiile consumului de motorină pe nave pentru fiecare**

comandă din anexele la cererea societății de restituire accize înregistrată sub nr..X./21.01.2011, **contribuabilul nu a făcut dovada existenței documentelor și a îndeplinirii condițiilor legale privind restituirea prevăzute de pct.113.4, alin.(1), (2)și (4), litera a) și b) din HG nr.44/2004 și a pct.7 din OMEF nr.420/2007, documente care ar fi trebuit anexate la cererea de restituire.**

- contribuabilul nu a prezentat organelor de control, pentru cantitatea de .X. kg motorină utilizată de acesta în trimestrul IV 2010, în scopul testării de motoare, conform cererii (cu excepția cantității de X kg motorină), **documente interne sau provenite de la terți care să facă dovada consumului de motorină în scopul menționat, condiție obligatorie prevăzută de pct.113.4, alin.(4) litera c) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.**

- Societatea a solicitat restituirea accizei în sumă de .X. lei aferentă unei cantități de .X. kg de motorină consumată în trimestrul IV 2010 **pentru testarea motoarelor la navele în construcție la societate și pentru testarea motoarelor la remorcherul .X. și macaraua .X. și nu pentru a fi utilizată în procesul de producție**, aceasta presupunând și alte operațiuni generatoare de consum de motorină, care pot sau nu intra sub incidența scutirii indirecte de accize prevăzută de Codul fiscal, **dar pentru care contribuabilul nu a solicitat restituirea accizelor și nu a justificat cu documente operațiunile realizate.**

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele fiscale au respins la restituire sumele solicitate, drept pentru care, în temeiul art.216, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se vor respinge ca neîntemeiate contestațiile societății pentru suma de .X. lei reprezentând accize, sumă respinsă la restituire prin deciziile de restituire a accizelor nr. .X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și ale art.216 alin.(1), (3) și 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1,lit.a) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

1. Desființarea deciziilor de restituire a accizelor nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X. din 12.01.2011, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza procesului verbal nr..X./29.11.2010 încheiat de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., pentru suma de X lei reprezentând accize, urmând ca organele competente să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele reținute în prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de SC .X.SA .X. pentru suma de .X. lei reprezentând accize, respinsă la restituire prin Deciziile de restituire a accizelor nr. .X./01.11.2010 și nr..X./03.02.2011 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza proceselor verbale nr..X./08.04.2011 și nr..X./25.07.2011 încheiate de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**