



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 309/2013

privind soluționarea contestațiilor depuse de

S.C. .X. S.A.,

înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală
sub nr.906585/04.04.2013 și nr.907193/15.07.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresele nr..X./03.04.2013 și nr..X./24.07.2013, asupra contestațiilor înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/04.04.2013 și nr.X/15.07.2013, formulate de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în loc. .X., str. X, nr.X, județul .X., având cod de înregistrare fiscală X și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului comerțului J X.

Contestațiile sunt formulate de **S.C. .X. S.A.**, astfel:

Contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/04.04.2013 a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 de către organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de **.X. lei** din care:

- accize în sumă de .X. lei;
- dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei;
- penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei.

Contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/15.07.2013 a fost formulată împotriva Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013 emisă în baza Procesului verbal nr..X./12.06.2013 întocmite de către organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin care a fost respinsă la restituire suma de .X. lei reprezentând accize.

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, astfel:

Contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/04.04.2013 a fost depusă înăuntrul termenului de 30 de zile în raport de data la care a fost comunicată sub semnătură Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013, respectiv **13.03.2013**, și de data depunerii contestației, respectiv **26.03.2013**, așa cum reiese din ștampila registraturii Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/15.07.2013 a fost depusă înăuntrul termenului de 30 de zile în raport de data la care a fost emisă Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr.X, respectiv **14.06.2013** și de data depunerii contestației la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., respectiv **12.07.2013**, conform ștampilei Serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.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 Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1823/2012 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, și având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră *“În situația 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 și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile conexe formulate de **S.C. .X. S.A.***

I.1.S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 întocmit de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., precizând următoarele:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013, organele vamale au stabilit obligații bugetare în sumă totală de .X. lei din care societatea contestă parțial suma de .X. din care: suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente accizelor și suma de .X. lei reprezintă penalități aferente accizelor.

A.Societatea precizează că organele vamale au calculat suma de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă majorări aferente accizelor și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente accizelor pentru că nu a prezentat exemplarul X în original al documentelor administrative de însoțire pentru un număr de X livrări de produse petroliere, respectiv pentru operațiuni care vizează X tranzacții din anul 2006, X tranzacții din anul 2007, X tranzacții din anul 2008 și o tranzacție din anul 2009.

Contestatoarea invocă numărul mare de tranzacții derulate și implicit numărul mare de documente administrative de însoțire, precum și faptul că în perioada în care s-au desfășurat operațiunile comerciale societatea a suferit schimbări organizatorice structurale majore în sensul că departamentul responsabil cu realizarea și urmărirea livrărilor care funcționa în .X., a fost mutat la .X., nefiind sesizate acte lipsa în original la data transferului arhivei.

Pentru a demonstra că operațiunile s-au derulat cu respectarea prevederilor legale societatea a procedat la reconstituirea actelor constatate

lipsă în timpul inspecției fiscale solicitând organelor vamale și fiscale competente să confirme încheierea regimului suspensiv al tranzacțiilor în discuție și prezentarea pentru vizare a pachetului de documente care au însoțit livrarea.

Contestatoarea precizează că pentru fiecare livrare în parte organele vamale competente au confirmat încheierea regimului suspensiv pentru operațiunile menționate prin transmiterea unei confirmări oficiale și/sau prin transmiterea exemplarelor 2, 3 și 4 în copie certificată de autoritatea competentă, documente anexate la dosarul contestației și care nu au fost luate în considerare de către organele vamale în timpul controlului.

Astfel, societatea menționează că a prezentat organelor de inspecție fiscală în timpul controlului documente în copie, original sau copii conforme cu originalul, respectiv exemplarele 1,2,3 și 4 din documentul administrativ de însoțire, precum și confirmări de la direcții vamale regionale și județene care demonstrează că produsele petroliere livrate în perioada 01.07.2006-31.12.2009 și pentru care societatea nu a îndeplinit procedura de arhivare/păstrare a exemplarului 3 al documentul administrativ de însoțire, au circulat în regim suspensiv de accize la momentul livrării.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod unitar prevederile pct.14 alin.(14) din normele de aplicare ale art.187 din Legea nr.571//2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2008-2009, în sensul că pentru o parte din documentele administrative de însoțire a fost acceptat exemplarul 4 al documentelor administrative de însoțire.

Totodată, societatea susține că organele fiscale nu au ținut cont de prevederile art.191 alin.(2) din Legea nr.571//2003 privind Codul fiscal, întrucât au solicitat în mod abuziv dovezi de confirmare primite de la antrepozitul de destinație în condițiile în care operațiunea de livrare a produselor accizabile viza un export.

Mai mult decât atât, **S.C. .X. S.A.** afirmă că lipsa exemplarului 3 în original al documentelor administrative de însoțire , în condițiile în care pentru acesta au fost prezentate alte documente care atestă încheierea regimului suspensiv, nu este de natură să infirme realitatea operațiunilor economice.

B.În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând: accize în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei, contestatoarea precizează că aceasta fost calculată de către organele vamale pentru faptul că societatea a

prezentat exemplarul C al documentelor administrative de însoțire vizate de către reprezentanții Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. deși la acea dată competența aparținea Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală au dat dovadă de rea credință și nu au luat în considerare starea de fapt a operațiunilor economice care este menționată și în corespondența purtată de **S.C. .X. S.A.** cu Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., dar și de către aceasta cu Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

De asemenea, contestatoarea invocă adresa nr..X./07.12.2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în care se precizează că lucrătorii vamali desemnați din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., împuterniciți să exercite atribuții de supraveghere fiscală au utilizat ștampile de tip DAI din dotarea Direcției Generale a Finanțelor Publice .X..

Totodată, societatea precizează că nu a încălcat nicio dispoziție legală neavând posibilitatea să certifice sau să aplice o ștampilă asupra documentelor în cauză, putând doar să le prezinte spre certificare organelor abilitate, responsabilitatea aparținând organelor în cauză.

C.În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei calculată prin decizia de impunere contestată societatea precizează că organele vamale au stabilit aceste debite și accesorii pentru că X de documente administrative de însoțire prezentate nu au fost certificate de către organele competente în termenul legal.

Contestatoarea susține că a pus la dispoziția organelor de control corespondența cu autoritățile fiscale și vamale competente care au confirmat încheierea regimului suspensiv de accize pentru cele X de operațiuni, dar acestea în mod abuziv și nejustificat nu le-au luat în considerare.

Mai mult decât atât, societatea menționează că a prezentat în timpul controlului adrese care certifică că documentele administrative de însoțire au fost prezentate și înregistrate la direcția vamală respectivă dar dintr-o eroare acestea nu au fost ștampilate de lucrătorii vamali care le-au luat în evidență.

De asemenea, **S.C. .X. S.A.** precizează că organele de inspecție fiscală s-au rezumat doar la a preciza condițiile pe care ar trebui să

le îndeplinească exemplarul X al documentelor administrative de însoțire, fără să se pronunțe cu privire la desfășurarea livrărilor, respectiv a documentelor aferente operațiunilor realizate de societate, iar lipsa ștampilei pe exemplarul în original, nu este de natură să infirme realitatea operațiunilor economice.

Din suma contestată pentru această speță de .X. lei, societatea menționează faptul că suma de .X. lei reprezintă sumă calculată de către organele de inspecție fiscală pentru o perioadă prescrisă, respectiv 01.06.-31.12.2006.

D.Referitor la suma de .X. reprezentând accize în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei, contestatoarea susține că organele de control au calculat aceste sume pentru pierderile aferente livrărilor în regim suspensiv în perioada 01.06.2006-31.12.2006.

S.C. .X. S.A. precizează că în mod abuziv organele de control au cuprins în perioada de control și perioada 01.06.2006-31.12.2006 întrucât aceasta era prescrisă la data începerii controlului.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 data începerii controlului efectiv al societății a fost data de 15.06.2012, dată consemnată și în Registrul Unic de Control, deși organele de inspecție fiscală au menționat ca document care a stat la baza inspecției fiscale Avizul nr.R-B .X./04.04.2011, după transmiterea căruia nu s-a deplasat nici o echipă care să efectueze verificări pe linie de accize.

Mai mult decât atât, contestatoarea menționează că a solicitat autorităților fiscale reluarea controlului având în vedere faptul că a depus cereri de rambursare care nu au fost soluționate.

E.Cu privire la cererile de rambursare depuse de societate care nu au fost analizate și nici incluse în Raportul de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013, aceasta precizează că organele de inspecție fiscală au omis să includă și diferențele datorate de bugetul de stat S.C. .X. S.A. pentru plata eronată a unor accize, conform cererilor de rambursare anexate în copie.

De asemenea, societatea susține că vechimea cererilor de rambursare datează din aprilie 2011 și până la data depunerii contestației nu au fost clarificate prin emiterea unor decizii, fapt ce demonstrează reaua credință a organelor fiscale de a soluționa și a stabili baza corectă de impunere a diferențelor calculate în plus sau în minus.

I.2.S.C. .X. S.A. contestă Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013 emisă în baza Procesului verbal de către organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nr..X./12.06.2013, precizând următoarele:

S.C. .X. S.A. precizează că are ca obiect principal de activitate fabricarea produselor obținute din prelucrarea țițeiului în antrepozitul fiscal, cum ar fi printre altele, gaze combustibile de rafinărie, încadrate la codul NC 2705 00 00 asimilate din punct de vedere al accizelor cu produsul gaz natural și păcură 40/42S asimilată din punct de vedere al accizelor cu produsul păcură.

Societatea a folosit produsele păcură 40/42S și gaze combustibile de rafinărie, obținute în incinta proprie de producție, drept combustibil pentru cuptoarele instalațiilor tehnologice necesare procesului de producție al produselor energetice în propriul antrepozit fiscal, pentru care a achitat accize în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei pentru gaze combustibile de rafinărie și suma de .X. lei pentru păcură 40/42S.

De asemenea, contestatoarea precizează că în perioada 2007 - 2010, a utilizat păcură 40/42S pentru producerea combinată de energie electrică și termică în centrala proprie pentru care a plătit accize în sumă de .X. lei.

Totodată, societatea menționează că ulterior datei de 2 iunie 2010 activitatea de producție a energiei electrice în cogenerare a fost externalizată către S.C. .X. & .X. S.R.L., iar pentru produsele energetice livrate către această societate, care au fost folosite pentru producția combinată de energie electrică și energie termică, contestatoarea a plătit accize în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că, pentru produsele energetice utilizate, a achitat accizele aferente, deși potrivit legislației în vigoare nu se datorau accize pentru respectivele produse energetice utilizate în scopurile menționate, motiv pentru care a depus cereri de restituire a accizelor la Direcția de Administrare a Marilor Contribuabili, după cum urmează:

-Cererea cu nr..X./21.09.2011 înregistrată la DGAMC sub nr..X./22.09.2011, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă produsului păcură (.X. lei) obținut din producția proprie și consumat în perioada ianuarie 2007 - decembrie 2010 în antrepozitul fiscal; acciza aferentă produsului gaz de rafinărie (.X. lei) obținut din producția proprie și consumat în perioada iunie 2010 - decembrie 2010 în procesul de producție;

acciza aferentă produsului gaz de rafinărie (.X. lei) livrat la S.C. .X.& .X. S.R.L. în perioada iunie 2010 - decembrie 2010;

-Cererea cu nr..X./11.11.2011 înregistrată la DGAMC sub nr..X./11.11.2011, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă perioadei 01.01.2011 - 30.09.2011 pentru gaze combustibile de rafinărie (.X. lei) și acciza aferentă acele.X. perioade pentru produsul păcură (.X. lei). Atât păcura cât și gazele de rafinărie au fost obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție;

-Cererea cu nr..X./06.08.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./08.08.2012, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă perioadei 01.01.2011 - 31.12.2011 (.X. lei), pentru gaze combustibile de rafinărie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L., precum și acciza aferentă perioadei 01.01.2012 - 30.06.2012 (.X. lei), pentru gaze combustibile de rafinărie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L.;

-Cererea cu nr..X./06.08.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./08.08.2012, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciză aferentă perioadei 01.01.2011 - 31.12.2011 (.X. lei) și acciză aferentă perioadei 01.01.2012 - 30.06.2012 (.X. lei), pentru gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție;

-Cererea cu nr..X./12.10.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./17.10.2012 prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă perioadei 01.07.2012 - 31.08.2012 pentru gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție;

-Cererea cu nr..X./12.10.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./17.10.2012, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă perioadei 01.07.2012 - 31.08.2012 pentru gaze combustibile de rafinărie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L.;

- Cererea cu nr..X./31.10.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./02.11.2012, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciză aferentă lunii septembrie 2012, pentru gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție;

-Cererea cu nr..X./31.10.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./02.11.2012, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciză aferentă lunii septembrie 2012, pentru gaze combustibile de rafinărie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L.;

-Cererea cu nr..X./13.12.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./17.12.2012, prin care a solicitat restituirea sumei de X lei, acciza aferentă lunii octombrie 2012, pentru gaze combustibile de rafinărie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L.;

-Cererea cu nr..X./13.12.2012 înregistrată la DGAMC sub

nr..X./17.12.2012 prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă lunii octombrie 2012 pentru gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție.

-Cererea cu nr..X./28.12.2012 înregistrată la DGAMC sub nr..X./04.01.2013, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciză aferentă lunii noiembrie 2012, pentru gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție;

-Cererea cu nr..X./11.01.2013 înregistrată la DGAMC sub nr..X./14.01.2013, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă lunii noiembrie 2012, pentru gaze combustibile de rafinărie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L.;

-Cererea cu nr..X./28.02.2013 înregistrată la DGAMC sub nr..X./05.03.2013, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă perioadei decembrie 2012 ianuarie 2013, pentru gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție;

-Cererea cu nr..X./08.04.2013 înregistrată la DGAMC sub nr..X./10.04.2013, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciza aferentă lunii februarie 2013, pentru gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie și utilizate în procesul de producție;

-Cererea cu nr..X./09.04.2013 înregistrată la DGAMC sub nr..X./11.04.2013, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei, acciză aferentă perioadei noiembrie 2012 - februarie 2013, pentru gaze combustibile de rafinărie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L.

De asemenea, S.C. .X. S.A. precizează că pentru corectarea sumelor reprezentând accize evidențiate eronat în declarațiile 100 depuse inițial, a depus începând cu 2011 declarații 710 (rectificative), pentru perioade în care societatea nu a fost supusă verificării.

Organele de inspecție fiscală au efectuat în data de 12.06.2013 un control anticipat având ca obiect analiza cererilor de restituire a accizelor, urmare căruia a fost întocmit Procesul verbal nr..X./12.06.2013 și a fost emisă Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013 prin care a fost respinsă la restituire suma de .X. lei.

Societatea susține că în procesul verbal organele de inspecție fiscală au omis să menționeze articolele de lege în baza cărora au fost respinse solicitările de restituire pentru consumul intern, menționând doar faptul că S.C. .X. S.A. a utilizat păcura și gazele combustibile de rafinărie ca și combustibil de focar, în cuptoarele instalațiilor tehnologice, pentru încălzirea cuptoarelor, precum și faptul că gazul natural se încadrează la codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00, iar păcura la codurile NC 2710 19 61

până la 2710 19 69.

În susținerea contestației societatea invocă pentru perioada 2007 - 1 aprilie 2010 prevederile art.175 alin.(1) lit. b), alin.(3) și alin. (4) din Codul fiscal, și începând cu 1 aprilie 2010, prevederile art.206¹⁶, alin.(1), alin.(3) și alin (4) din același act normativ, precizând că pentru gazele combustibile de rafinărie (cu codul NC 2705 00 00) și păcură 40/42S (cu codul NC 2707 99 99) utilizate drept combustibil pentru instalațiile tehnologice nu se datorează accize.

Contestatoarea afirmă că autoritățile de inspecție fiscală, în mod eronat, au considerat că produsele pentru care a solicitat restituirea accizelor sunt produse energetice prevăzute la art.206¹⁶, alin (3), lit.f) și g) din Codul fiscal, având codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00 pentru gaz natural, respectiv NC 2710 19 61 până la 2710 19 69 pentru păcură.

În ceea ce privește consumul produselor energetice în instalațiile tehnologice din antrepozitul fiscal societatea invocă prevederile art.175, alin.(7) din Codul Fiscal aplicabile în perioada 2007 - 1 aprilie 2010 și art. 206¹⁶ alin.(7) din același act normativ începând cu 1 aprilie 2010, prevederi care reprezintă o transpunere în legislația națională a reglementărilor stabilite conform art.21 alin.(3) din Directiva 2003/96, menționând totodată, că gazele combustibile de rafinărie și păcură 40/42S ar putea fi supuse accizelor doar dacă ar fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, și nu în situația în care sunt utilizate drept combustibil pentru instalațiile tehnologice necesare activității de producție din antrepozitul fiscal.

Totodată, societatea precizează că intră sub incidența scutirii prevăzute la art. 206⁶⁰, alin.(1), lit.o) din Codul fiscal și în mod eronat a declarat și a plătit acciza aferentă consumului de păcură și, respectiv, gaze combustibile de rafinărie utilizate drept combustibil în instalațiile tehnologice necesare în scopuri de producție în antrepozitul fiscal, motiv pentru care a solicitat restituirea accizei aferente acestui consum transmitând în acest sens cererile de restituire.

Referitor la consumul produselor energetice pentru activitatea de producție combinată de energie electrică și termică, S.C. .X. S.A. susține că sunt incidente prevederile art.201 alin.(1) din Codul fiscal aplicabil în perioada 2007–aprilie 2010 și ale art. 206⁶⁰ alin.(1) lit.d) din același act normativ, potrivit cărora beneficiază de scutire de la plata accizelor.

De asemenea, contestatoarea face trimitere la prevederile pct.113.2. din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, care condiționează aplicarea acestei scutiri de accize de îndeplinirea anumitor condiții, care în opinia societății nu îi sunt aplicabile întrucât produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și termică nu au fost achiziționate, acestea fiind de fapt obținute din producția proprie, în antrepozitul fiscal deținut în acest scop, prin urmare nu avea obligația obținerii unei autorizații de utilizator final pentru a beneficia de această scutire de accize, aceasta fiind direct aplicabilă în baza prevederilor stabilite în Codul fiscal.

Mai mult decât atât, contestatoarea precizează că temeiul legal avut în vedere de organele de inspecție fiscală, respectiv prevederile art.206²⁰, alin.(1), pct.2 lit.a),b) și e) din Codul fiscal nu este aplicabil în situația prezentată, fiind invocat incorect.

În ceea ce privește livrarea produselor energetice pentru producția combinată de energie electrică și termică către S.C. .X.& .X. S.R.L., societatea invocă prevederile pct.113.2, alin.(1)-(3) din Normele Metodologice la Codul fiscal și susține că produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energie electrică și termică sunt scutite de la plata accizelor.

Mai mult, contestatoarea menționează că S.C. .X.& .X. S.R.L. a solicitat acordarea autorizației de utilizator final pentru păcură 40/42S și gazele combustibile de rafinărie conform cererii înregistrate în data de 3 februarie 2010 și revenirii la DJAOV .X. prin adresa înregistrată sub nr..X./07.03.2013, autorizația de utilizator final nr.R0.X. fiind emisă la data de 15 aprilie 2013, autorizație valabilă începând cu 16 aprilie 2013.

S.C. .X. S.A. a invocat ca temei legal prevederile art. 117 alin. (1), lit. d) din Ordonanța 92/2003 privind Codului de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru restituirea accizelor în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă acciza aferentă produselor gaze de rafinărie, respectiv păcură, care au fost utilizate în scopuri de producție în antrepozitul fiscal, iar suma de X lei reprezintă acciza aferentă produselor energetice (gaze combustibile de rafinărie - .X. lei și păcură - .X. lei) utilizate pentru producția combinată de energie electrică și termică.

Astfel, contestatoarea precizează că nu a aplicat corect prevederile art. 206¹⁶, alin. (7) din Codul fiscal și ale art. 206⁶⁰ alin.(1) lit.d) din același act normativ, fapt pentru care suma de .X. lei, reprezentând acciza pentru produsele energetice a fost calculata, colectata si achitata ca urmare a aplicarii eronate a prevederilor legale.

Mai mult decât atât, societatea afirmă că Ordinul nr.420/2007, în baza căruia organele de inspecție fiscală au analizat cererile de restituire și au emis Decizia de respingere nu se poate folosi ca temei legal în ceea ce privește situația de față, deoarece S.C. .X. S.A. nu a solicitat restituirea accizei aferentă unor produse energetice pentru care utilizatorul final beneficiază de scutire indirectă de la plata accizelor.

În ceea ce privește documentele ce trebuie prezentate în susținerea cererii de restituire contestatoarea precizează că sunt aplicabile prevederile pct.3 alin.(2) din Ordinul nr.1899/2004, și a atașat cererilor de restituire a accizelor documentele necesare constând în documente care atestă atât plata accizei, cât și dreptul de restituire al acesteia, anume: ordine de plată, rapoarte de producție, precum și alte documente care justifică modul în care au fost utilizate produsele gaze combustibile de rafinărie și păcură 40/42S pentru care a solicitat restituirea accizei aferente respectivelor consumuri.

Referitor la restituirea accizei aferentă livrărilor către S.C. .X.& .X. S.R.L., societatea susține că a inclus în prețul de vânzare al produselor energetice și accizele aferente (evidențiate pe facturi potrivit legii), a încasat contravaloarea accizei și a plătit la bugetul de stat respectiva acciza aferentă acestor livrări, motiv pentru care se consideră îndreptățită să depună cererile de restituire a acestor accize invocând hotărârea Curții Europene de Justiție emisă în 20 octombrie 2011 în cazul C-94/10 (Danfos A/S Sauer - Danfoss ApS împotriva Skatteministeriet) în sensul că *“în cazul în care cumpărătorul final este îndreptățit potrivit dreptului intern să obțină restituirea impozitului care a fost repercutat asupra sa de la persoana impozabila, acesta persoana impozabila trebuie la rândul său să aibă posibilitatea de a obține restituirea acesteia de la autoritățile naționale”* și respectiv, *“prin excepție [...] restituirea unor taxe percepute fără a fi datorate poate fi refuzată numai în cazul în care aceasta ar determina o îmbogățire fără justă cauză”* (pct. 21 din C-94/10).

Având în vedere cele prezentate precum și faptul că S.C. .X.& .X. S.R.L. poate solicita fără dificultăți restituirea accizei în cauză (cele două

societati facand parte din grupul .X.), autoritățile fiscale ar avea motive întemeiate pentru a respinge o cerere pentru restituirea accizei în discuție dacă această cerere ar fi depusă de S.C. .X.& .X. S.R.L., fapt pentru care contestatoarea se consideră întrețită să depună cererea pentru restituirea accizei aferentă livrărilor de produse energetice către S.C. .X.& .X. S.R.L.

Referitor la declarațiile rectificative depuse la DGAMC, S.C. .X. S.A. afirmă că sumele achitate reprezentând accize fără existența unui titlu de creanță nu au fost compensate cu alte sume datorate, nu a solicitat autorităților fiscale compensarea acestora și nici autoritățile fiscale nu au constatat din oficiu vreo compensare a respectivelor sume, acest aspect putând fi verificat prin consultarea fisei pe plătitor a societatii.

Mai mult decât atât, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au verificat cu reprezentanții Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili ce reprezintă, în fapt, cererile de rectificare a declarațiilor depuse cu privire la accize, fapt ce a condus la o interpretare greșită a situației de fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2011, organele de inspecție fiscală nefăcând nicio mențiune referitoare la faptul că depunerea declarațiilor rectificative sau operațiunea de solicitare a restituirii accizei au fost realizate incorect.

În consecință, S.C. .X. S.A. solicită admiterea contestațiilor, iar pe cale de consecință anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 pentru suma totală de .X. lei reprezentând accize și accesorii aferente și a Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013 emisă în baza Procesului verbal nr..X./12.06.2013 de către organele vamale, în ceea ce privește respingerea la restituire a sumei de .X. lei.

II.1.Prin Raportul de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de restituire a accizelor nr.R-B .X./11.03.2013, contestată, organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., au constatat următoarele:

A.În urma verificărilor documentelor administrative de însoțire pentru produsele energetice livrate din antrepozitul fiscal de producție din

perioada 01.06.2006 – 31.12.2011, s-a constatat că unele documente nu au fost certificate de către organele vamale teritoriale competente la primirea produselor de către destinatar, constatându-se lipsa ștampilei sau semnăturii.

Pentru produsele accizabile deplasate în regim suspensiv însoțite de documentele administrative de însoțire necertificate în mod corespunzător, organele vamale au aplicat prevederile art.187-189 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.14 alin.(5)-(6) și pct.142 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit accize în sumă de .X. lei, majorări în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

B.De asemenea, organele vamale nu au identificat toate exemplarele nr.3 ale documentelor administrative de însoțire constatând lipsa efectivă a acestora, fapt pentru care au procedat la calculul de accize în sumă de .X. lei și accesorii aferente accizelor, respectiv majorări în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

C.Totodată, organele vamale precizează că S.C. .X. S.A. avea obligația să urmărească dacă documentele administrative de însoțire sunt certificate de organul competent după data de 01.10.2007, astfel încât societatea a admis ca 4 DAI-uri să fie certificate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pe data de 04.10.2007, dată la care acest organ fiscal nu mai era competent.

Pentru aceste deficiențe constatate, organele vamale au procedat la calculul accizelor în sumă de .X. lei, majorări în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

D.Din verificările efectuate pentru perioada iunie 2006-decembrie 2008 echipa de control a constatat că pentru livrările de produse energetice la intern și export, în regim suspensiv, la recepționarea mărfurilor ajunse la destinație s-au înregistrat plusuri/minusuri pentru produsele motorină și benzină fără plumb.

Organele vamale precizează că societatea avea obligația ca în termen de 5 zile să depună declarația de accize, iar în termen de 7 zile să calculeze și să plătească acciza.

Având în vedere faptul că nu au fost evidențiate și înregistrate în contabilitate, nu s-au întocmit declarații, nu s-au calculat și nu s-au virat accizele aferente la bugetul consolidat a statului, organele de control au

stabilit în sarcina societății accize în sumă de .X. lei, majorări în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

E.Pentru livrările intracomunitare și exportul de produse energetice respectiv benzină, motorină, LPG în regim suspensiv, pentru perioada iunie 2007 - decembrie 2011 organele vamale au constatat că societatea a înregistrat pierderi care au fost evidențiate în documentele fiscale și contabile cu întârziere, nerespectându-se prevederile legale, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

II.2.Prin Procesul verbal nr..X./12.06.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013, contestată, organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., au constatat următoarele:

Controlul a avut ca obiect analiza cererilor de restituire a accizelor, aferente produselor păcură și gaze combustibile de rafinărie, obținute din producția proprie, livrate către S.C. .X.& .X. S.R.L., în scopul utilizării pentru producția combinată de energie electrică și termică, sau folosite în interiorul antrepozitului fiscal, ca și combustibil de focar în cuptoarele instalațiilor tehnologice, pentru perioada septembrie 2011 - aprilie 2013, conform Ordinului nr.420/2007 privind Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate pentru care se acordă scutire indirectă, conform art. 206⁴² pct.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu art. 98.2. pct.20, art.106 pct.2, art.107 pct.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și art. 117 pct. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru care se solicită restituirea sumei totale de .X. lei.

Organele vamale precizează că societatea a livrat către S.C. .X.& .X. S.R.L. gaze combustibile de rafinărie și păcură 40/42S, în scopul obținerii de energie electrică și termică, pe care ulterior le-a livrat către SC .X. SA.

De asemenea, organele vamale menționează că SC .X. SA nu se încadrează nici la art.206⁶⁰ alin.(1) lit. c), d) și h), din Codul fiscal, întrucât este furnizorul de produse energetice către S.C. .X.& .X. S.R.L., care produce energie electrică și doar această companie deține documentația necesară și poate solicita restituirea de accize și nici în prevederile pct. 113.2 alin.(1) privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la scutirea directă.

Totodată, organele vamale afirmă că S.C. .X. S.A. a utilizat păcura și gazele combustibile de rafinare ca și combustibil de focar, în cuptoarele instalațiilor tehnologice pentru încălzirea cuptoarelor, iar potrivit dispozițiilor art.206¹⁶ alin.(3), lit.f) și g), art. 206¹⁷alin.(1) din Codul fiscal, pentru produsele energetice, în speță gazul natural și păcură, se plătește acciza care va deveni exigibilă la momentul furnizării de către distribuitorii sau redistribuitorii autorizați, potrivit legii, direct către consumatorii finali.

De asemenea, prin Procesului verbal nr..X./12.06.2013 se precizează că organele de control au analizat întreaga situație de fapt și a raporturilor de drept pentru a stabili dacă este întemeiată motivarea cererilor de restituire accize pe dispozițiile pct.113 din ***Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit că*** S.C. .X. S.A. nu beneficiază de restituirea accizelor plătite ca urmare a folosirii pentru consumul intern și livrării de păcură și gaze combustibile de rafinare către S.C. .X.& .X. S.R.L., mai ales pentru faptul că a depus declarații rectificative și a diminuat obligațiile de plată a accizelor cu accizele plătite pentru livrarea gazelor combustibile de rafinare și păcurei 40/42S utilizate la încălzirea cuptoarelor, respectiv pentru producerea energiei termice și electrice, iar S.C. .X.& .X. S.R.L. nu deține autorizație de utilizator final, conform prevederilor legale.

În consecință, organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., urmare analizei cererilor de restituire accize, depuse de către S.C. .X. S.A., pentru perioada septembrie 2011 — aprilie 2013, au stabilit că acciza solicitată la restituire în sumă de .X. lei va fi respinsă în totalitate prin Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013.

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

1.Referitor la suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente accizelor și suma de .X. lei reprezintă penalități aferente accizelor, cauza supusă soluționării este dacă dreptul organului vamal de a stabili accize aferente unor livrări de produse accizabile efectuate de societate în perioada 01.06.2006-31.12.2006 este prescris în condițiile în care din actele aflate la dosarul cauzei nu rezultă dacă anterior începerii inspecției fiscale au existat cauze care să întrerupă sau să suspende prescripția.

În fapt, organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au efectuat la S.C. .X. S.A. un control urmare căruia au încheiat Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 prin care au stabilit în sarcina societății accize aferente unor livrări de produse accizabile efectuate în perioada iunie-decembrie 2006 și pentru care au constatat lipsa exemplarului 3 sau necertificarea corespunzătoare a documentelor administrative de însoțire, precum și lipsuri de produse accizabile la recepția mărfurilor la destinatar.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală la Capitolul I – „*Date despre inspecția fiscală*”, organele vamale au înscris la rubrica “Număr și data transmitere Aviz IF” - “*Nr aviz:3 Data Aviz 04.04.2011*”, la rubrica „Numărul de înregistrare înscris în Registrul Unic de Control”: “*RUC:295/Data de 15.06.2012*”, iar la rubrica privind perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală, a fost menționat “*...de la 15.06.2012 până la data de 15.02.2013*”.

Prin contestația formulată societatea susține că organele vamale nu aveau dreptul să efectueze inspecția fiscală pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, considerând că această perioadă excede termenului de prescripție de 5 ani calculat de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, în conformitate cu prevederile art.91 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.91 alin.(1) și (2) din același act normativ, care stipulează:

“Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

coroborate cu cele ale art.92 din același act normativ, care prevăd:

“(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În conformitate cu art.101, art.102 alin.(1) lit.b) și c), art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

ART. 101

Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.(...)

ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(...)

(7) La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că, înainte de începerea inspecției fiscale, organele de inspecție au obligația de a înștiința contribuabilul prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală, care să cuprindă printre alte elemente și data de începere a inspecției fiscale, aviz care se transmite în scris cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale.

De asemenea, se reține că de la data începerii inspecției fiscale și până la momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale se suspendă.

Din documentele existente la dosar se reține că organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au transmis S.C. .X. S.A. “Avizul de inspecție fiscală” la data de 04.04.2011, în care se menționa ca data de începere a inspecției fiscale 19.04.2011.

Totodată, din prevederile legale menționate anterior se reține că la momentul începerii inspecției fiscale organele de control au obligația consemnării datei de începere a inspecției fiscale în registrul unic de control.

Or, potrivit celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 și a copiei filei din registrul unic de control, aflată la dosarul cauzei, data începerii inspecției fiscale este 15.06.2012.

Prin adresa nr..X./03.04.2013 organele vamale susțin că, urmare Avizului de inspecție fiscală din data de 04.04.2011, inspecția fiscală la societatea sus amintită a început la data de 19.04.2011, însă, ca urmare a restructurării organizatorice la nivelul Autorității Naționale a Vămile, cei doi inspectori care efectuau controlul au fost restructurați în iulie 2011, iar inspecția fiscală a fost reluată la data de 15.06.2012.

Având în vedere neconcordanțele dintre data avizului de inspecție fiscală și data înscrisă în registrul unic de control și în raportul de

inspecție fiscală, prin adresa nr.X/05.06.2013 s-a solicitat punct de vedere la Direcția Generală Juridică din Agenția Națională de Administrare Fiscală care a precizat prin adresa nr..X./01.10.2013 că data începerii inspecției fiscale este data înscrisă în registrul unic de control, respectiv 15.06.2012. În același sens este și adresa nr..X./06.08.2013 emisă de Direcția generală coordonare inspecție fiscală transmisă către Direcția Generală Juridică.

Totodată, prin adresa nr..X./01.10.2013, Direcția Generală Juridică a precizat că :

„Așadar, reiese că, în cauză, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale a fost suspendat pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale, respectiv data de 15.06.2012, și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

De asemenea, având în vedere că, în fapt, inspecția fiscală a început în data de 15.06.2012, din coroborarea cu prevederile legale sus-menționate rezultă că perioada de timp asupra căreia se puteau efectua verificări începea de la data de 1 ianuarie 2007.

Prin urmare, apreciem că pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006 a intervenit prescripția, dat fiind că inspecția fiscală a început în fapt la data de 15.06.2012, conform raportului de inspecție fiscală început în cauză, chiar dacă avizul de inspecție fiscală a fost emis în data de 04.04.2011.”

Totodată, se reține că, din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă dacă organele de control vamal au analizat existența sau inexistența unor cauze care ar fi determinat suspendarea sau întreruperea prescripției anterior începerii inspecției fiscale, cauze prevăzute atât în articolul citat din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare cât și la art. 13 și art. 16 din Decretul nr. 167/1958 care constituia dreptul comun în materia prescripției, aplicabil în perioada supusă controlului. Astfel, art.13 din actul normativ anterior menționat prevedea:

“Cursul prescripției se suspendă:

a) cît timp cel împotriva căruia ea curge este împiedicat de un caz de forță majoră să facă acte de întrerupere;(…)

c) pînă la rezolvarea reclamației administrative făcută de cel îndreptățit,cu privire la despăgubiri sau restituiri, în temeiul unui contract de transport sau de prestare a serviciilor de poștă și telecomunicații, însă cel mai tîrziu pînă la expirarea unui termen de 3 luni socotit de la înregistrarea reclamației,”

iar art.16, din același act normativ, prevede:

“Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția.

În raporturile dintre organizațiile socialiste, recunoașterea nu întrerupe curgerea prescripției;

b) prin introducerea unei cereri de chemare în judecată ori de arbitraj, chiar dacă cererea a fost introdusă la o instanță judecătorească, ori la un organ de arbitraj, necompetent;

c) printr-un act începător de executare.

Prescripția nu este întreruptă, dacă s-a pronunțat încetarea procesului, dacă cererea de chemare în judecată sau executare a fost respinsă, anulată sau dacă s-a perimat, ori dacă cel care a făcut-o a renunțat la ea.”

Se reține că aceste prevederi au fost preluate și la art.2532, respectiv art.2537, din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, republicată, în vigoare de la 01.10.2011.

Se reține că prescripția extinctivă reprezintă un mijloc de stingere a dreptului la acțiune în sens material, prin neexercitarea dreptului de către titularul său în termenul prevăzut de lege și constituie o sancțiune juridică pentru pasivitatea titularului aceluși drept.

Se reține că prescripția se întemeiază pe culpa titularului unui drept subiectiv care neglijează exercițiul acestuia înăuntrul termenului legal, prin aceasta justificându-se caracterul sancționator al prescripției extinctive, însă, potrivit doctrinei, se reține că este firesc ca termenul de prescripție să nu-și continue cursul ori de câte ori survin anumite împrejurări care exclud culpa celui îndreptățit să exercite acțiunea.

Prin urmare, având în vedere cele precizate precum și faptul că din instrumentarea speței de către organele vamale nu rezultă dacă au intervenit cauze de suspendare sau întrerupere a prescripției anterior începerii inspecției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la prescrierea obligațiilor stabilite pentru perioada anterioară datei de 01.01.2007, motiv pentru care urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin care au

stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată aferente perioadei 01.06.2006-31.12.2006 în sumă totală .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente accizelor și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente accizelor, în conformitate cu art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,

coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia [...]”

2.Referitor la suma totală .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente accizelor și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente accizelor, cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea obligării societății la plata accizelor aferente livrărilor de produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor în condițiile în care societatea nu a prezentat exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire în original, respectiv documentele administrative de însoțire prezentate nu erau certificate în mod corespunzător, însă până la soluționarea contestației a depus o serie de documente care ar putea dovedi încheierea regimului suspensiv.

În fapt, în perioada 01.01.2007-31.12.2011 societatea a efectuat din antrepozitul fiscal de producție livrări de produse accizabile, atât pe teritoriul României cât și în afara țării, respectiv în Comunitatea Europeană și la export, în regim suspensiv de la plata accizelor deschis în baza documentelor administrative de însoțire a mărfurilor.

Organele vamale, urmare inspecției fiscale efectuate la societate, au constatat o serie de deficiențe, astfel:

-pentru un număr de X de documente administrative de însoțire, exemplarul X nu a fost certificat de organele fiscale competente,

-pentru un număr de X livrări de produse accizabile organele fiscale au constatat lipsa exemplarului 3 al documentului administrativ de însoțire,

drept pentru care în conformitate cu dispozițiile art.187, art.188 și art.189 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu pct.14 alin.(5) și alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată reprezentând accize și accesorii aferente accizelor.

O dată cu contestația cât și pe parcursul soluționării contestației societatea a depus la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresele nr.XXX/10.10.2013, o serie de documente considerând că acestea justifică deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv de accize către beneficiarii livrărilor, respectiv copii exemplarelor 1, 2, 3, 4 sau/și 5 ale documentelor administrative de însoțire constatate lipsă sau necertificate corespunzător, adrese ale autorităților fiscale și vamale, facturi, contracte, ordine de încasare, extrase bancare, declarații vamale de export, certificate de origine, certificate de calitate/conformitate, note de greutate, documente de transport, avize de însoțire a mărfurilor.

a.În ceea ce privește livrările de produse accizabile la export derulate în perioada 27.04.2007-12.08.2009 către beneficiari din Republica Moldova, Serbia și Liban, respectiv benzină fără plumb, GPL, motorină, au fost întocmite următoarele documente administrative de însoțire: nr.XXX/2009.

Societatea a depus în susținerea contestației, pentru a dovedi încheierea regimului suspensiv de accize pentru mărfurile exportate, următoarele documente:

-adresa nr..X./11.12.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice Constanța prin care autoritatea fiscală confirmă încheierea regimului suspensiv de accize pentru livrarea cu DAI nr..X./27.04.2007 însoțită de exemplarul 4 al DAI certificat de autoritatea fiscală la momentul livrării, respectiv 02.05.2007;

- adresele nr..X./08.10.2012 și nr..X./27.11.2012 emise de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. prin care autoritatea vamală confirmă încheierea regimului suspensiv de accize pentru livrările însoțite de DAI nr.X/07.05.2007, nr..X./29.03.2009, nr..X./22.04.2008, nr..X./22.04.2008, nr..X./24.04.2008, însoțite de exemplarul 3 al DAI-urilor

semnate și ștampilate la data solicitării confirmării încheierii regimului suspensiv;

-adresa nr.X/27.11.2012 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Punct vamal Cristești prin care se comunică societății că mărfurile aferente DAI-ului nr..X./29.05.2007 au părăsit teritoriul Comunității Europene;

-adresele nr..X./03.03.2008, nr..X./11.03.2008 și nr..X./13.08.2008, nr..X./19.03.2008, nr..X./27.07.2009 și nr..X./04.12.2012 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Biroul Vamal de Frontieră .X. care confirmă regimul suspensiv de accize pentru DAI-urile nr..X./18.03.2009, nr..X./06.03.2008, nr..X./17.03.2008, nr..X./21.02.2008, nr..X./14.07.2009, nr..X./10.06.2008 și nr..X./12.08.2009, însoțită de exemplarul 3 al acestora semnat și ștampilat de autoritatea vamală;

-pentru DAI .X./01.06.2009 societatea a prezentat exemplarul 1 și 3, exemplarul 3 fiind ștampilat de autoritatea vamală de destinație dar nu a fost luat în considerare de către organele vamale pe motiv că ștampila nu este autentică, deși în sistemul RO-DAI acest document apare ca fiind închis.

Totodată, pe parcursul soluționării contestației societatea a mai depus la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor următoarele documente:

- adresa înregistrată sub nr.X/10.09.2013 la care societatea anexează copii ale exemplarului 3 pentru următoarele DAI-uri cu care au fost livrate produse energetice în Serbia, respectiv nr..X./22.04.2008, nr..X./22.04.2008 și nr..X./24.04.2008, ștampilate și semnate de către Biroul Vamal X, precizând că aceste documente se află în original la sediul societății;

-adresa înregistrată sub nr.X/02.09.2013 la care anexează adresa nr.X/21.08.2013 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în care se precizează că au fost identificate un număr de 5 DAI-uri la care atașează copii ale acestora respectiv: nr..X./29.05.2007 (copie exemplarul 3), nr..X./07.05.2007 (copie a exemplarului 4), nr..X./21.08.2007 (copie a exemplarului 4), nr..X./25.01.2007 (copie a exemplarului 5), nr..X./08.03.2007 (copie a exemplarului 5), toate DAI-urile conțin mențiunea "Conform cu originalul" și au aplicată ștampila Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X.;

-adresa înregistrată sub nr.X/05.08.2013 la care anexează adresa nr..X./26.07.2013 a Direcției Județene Accize și Operațiuni Vamale .X. și copii ale exemplarului 4 al DAI-ului nr..X./14.072009 ștampilat conform cu originalul;

-adresa înregistrată sub nr..X./22.07.2013 la care anexează:

- adresa Direcției Județene Accize și Operațiuni Vamale .X. nr..X./10.07.2013 însoțită de exemplarul 4 al următoarelor DAI-uri semnate și ștampilate și care au înscrisă mențiunea "Conform cu originalul" nr..X./21.02.2008, nr..X./06.03.2008 și nr..X./29.03.2009;

- adresa Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Biroul Vamal .X. nr..X./08.07.2013 însoțită de copii ale exemplarului 2 al DAI-urilor certificate "Conform cu originalul" respectiv DAI-urile cu nr..X./21.08.2007, nr..X./21.02.2008, nr..X./06.03.2008, nr..X./17.03.2008, nr..X./10.07.2008, nr..X./14.07.2009, nr..X./18.03.2009, nr..X./12.08.2009 în baza cărora au fost deschise operațiunile de livrare de produse energetice în Republica Moldova;

- adresa Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nr..X./02.07.2013 prin care organele vamale confirmă încheierea regimului suspensiv de accize pentru livrările în Serbia însoțite de copii ale exemplarului 2 ale următoarelor DAI-uri nr..X./07.05.2007, nr..X./22.04.2008, nr..X./22.04.2008, nr..X./24.04.2008 și nr..X./29.03.2009;

-adresa înregistrată sub nr.X/11.07.2013 însoțită de următoarele documente:

- adresa Direcției Județene Accize și Operațiuni Vamale .X. nr..X./08.07.2013 însoțită de copii ale exemplarului 4 cu mențiunea "Conform cu originalul" al următoarelor DAI-uri nr..X./10.07.2008, nr..X./17.03.2008, nr.0.X./18.03.2009 și nr..X./12.08.2009;

- adresa Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nr..X./04.07.2013 însoțită de copii ale exemplarului ale exemplarului 4 cu mențiunea "Conform cu originalul" al următoarelor DAI-uri nr..X./04.10.2007, nr..X./04.10.2007,, nr..X./04.10.2007, nr..X./04.10.2007 și nr..X./12.08.2009;

Totodată, pentru livrările de produse energetice la export, societatea a depus la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor declarațiile vamale de export, astfel:

-DVE nr..X./01.05.2007 aferentă mărfurilor exportate în Liban cuprinse în DAI nr..X./27.04.2007;

-DVE nr.X/11.05.2007 aferentă mărfurilor exportate în Serbia cuprinse în DAI nr..X./07.05.2007;

-DVE nr.IX/19.05.2007 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./29.05.2007;

-DVE nr.IX/22.08.2007 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./21.08.2007;

-DVE nr.IX/21.02.2008 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./21.02.2008;

-DVE nr.IX/07.03.2008 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./06.03.2008;

-DVE nr.X/25.04.2008 aferentă mărfurilor exportate în Serbia cuprinse în DAI-urile nr..X./22.04.2008, nr..X./22.04.2008 și nr..X./24.04.2008;

-DVE nr.IX/11.07.2008 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./10.06.2008;

-DVE nr.X/18.03.2008 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./18.03.2009;

-DVE nr.IX/01.04.2008 aferentă mărfurilor exportate în Serbia cuprinse în DAI nr..X./29.03.2009;

-DVE nr.X/01.06.2009 aferentă mărfurilor exportate în Serbia cuprinse în DAI nr..X./01.06.2009;

-DEE nr.09-X/14.07.2009 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./14.07.2009;

-DEE nr.09-X/12.08.2009 aferentă mărfurilor exportate în Republica Moldova cuprinse în DAI nr..X./12.08.2009.

b.Pentru livrările de produse accizabile în România și în Uniunea Europeană efectuate în perioada 01.01.2007-31.12.2011 respectiv benzină fără plumb, GPL, motorină, societatea a întocmit următoarele documentele administrative de însoțire: nr.XXX.2009.

Societatea a depus în susținerea contestației pentru a dovedi încheierea regimului suspensiv de accize pentru aceste mărfuri următoarele documente:

-adresa înregistrată sub nr.X/10.10.2013 la care contestatoarea anexează scrisoarea emisă de Oficiul Național Fiscal și Vamal – Direcția Gărzii Vamale și Financiare din X – Ungaria, în care se precizează că *“În urma controlului s-a stabilit că la punctul de depozitare MAD-Oil, însoțit de actul seria AAd nr..X.1 s-au depozitat X kg de motorină sosite din România la data de 12.03.2007...”*

-adresa înregistrată sub nr.X/05.08.2013 însoțită de adresa nr.X/02.07.2013 Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. împreună cu copia exemplarului 2 a DAI-ului cu nr..X./23.03.2007 și a exemplarului 4 a DAI-ului cu nr..X./31.03.2007 pentru livrările de GPL către S.C. X S.R.L. din .X.; totodată, societatea a depus și dovezile transmiterii exemplarelor 3 de către primitor, respectiv recipisele emise de X, aflate în copie la dosarul cauzei;

-adresa înregistrată sub nr..X./22.07.2013 la care anexează adresa Administrației Finanțelor Publice .X. nr..X./02.07.2013 însoțită de copia exemplarului 2 al DAI-ului nr..X./25.01.2007 pentru livrarea de GPL către SC .X. SRL din .X.;

-adresa înregistrată sub nr.X/11.07.2013 însoțită de adresa Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nr..X./04.07.2013 însoțită de copii ale exemplarului 4 cu mențiunea *“Conform cu originalul”* al următoarelor DAI-uri nr..X./04.10.2007, nr..X./04.10.2007, nr..X./04.10.2007, nr..X./04.10.2007 și nr..X./12.08.2009 pentru livrările de produse energetice către S.C. .X. .X. S.R.L.- Depozit .X.;

-adresa înregistrată sub nr.C/02.09.2013 la care anexează adresa nr..X./21.08.2013 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în care se precizează că au fost identificat DAI-ul nr..X./08.03.2007 în baza căruia s-au efectuat livrări de produse energetice către Ungaria.

-adresa nr..X./06.12.2012 emisă de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. .X. în care se precizează că produsele accizate care au circulat în regim suspensiv de la plata accizei au fost recepționate de către destinatar, S.C. .X. .X. S.A. – Depozitul .X. însoțită de copii ale exemplarului 4 al DAI-urilor nr.X/22.09.2007, nr..X./28.06.2009 și .X./19.12.2009 cu mențiunea *“Conform cu originalul aflat la DJAOV .X. .X.”* semnate și ștampilate la data de 06.12.2012;

-adresa nr.X/20.12.2012 emisă de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale Arad care confirmă încheierea regimului suspensiv de accize pentru DAI nr.X/30.03.2007 și transmite o copie a exemplarului 4;

-adresa nr..X./14.11.2012 a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. cu privire la DAI nr..X./20.01.2009 în care se menționează că *“în data de 23.01.2009 a fost prezentat și înregistrat la DJAOV BV la poziția nr.39, DAI .X., dar dintr-o eroare acesta nu a fost ștampilat de lucrătorul vamal care l-a luat în evidență. Prin prezenta vă confirmăm încheierea regimului suspensiv de accize și vă remitem în copie certificată “Conform cu originalul” exemplarul 4, reținut la DJAOV .X.”*.

-pentru mărfurile livrate în regim suspensiv de accize în Ungaria societatea a depus exemplarul 4 vizat de organele vamale maghiare, respectiv semnat și ștampilat atât la data livrării cât și la data solicitării transmiterii certificării regimului suspensiv, a următoarelor DAI-uri: nr..X./06.03.2007, nr..X./08.03.2007, nr..X./27.03.2007, nr.X/10.04.2007, nr.X/17.04.2007, nr.X/27.04.2007, nr.X/09.05.2007, nr.X/23.05.2007 și nr.X/14.09.2008.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.186, art.187, art.188, art.189, art.189¹ și art.191 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 186

Deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv(...)

(2) Pe durata deplasării unui produs accizabil, acciza se suspendă dacă sunt satisfăcute următoarele cerințe: (...)

b) produsul este însoțit de minimum 3 exemplare ale unui document administrativ de însoțire, care satisface cerințele prevăzute în norme; (...)

ART. 187

Documentul administrativ de însoțire

(1) Deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv este permisă numai atunci când este însoțită de documentul administrativ de însoțire. Modelul documentului administrativ de însoțire va fi prevăzut în norme.

(2) În cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv, acest document se întocmește în 5 exemplare, utilizate după cum urmează:

a) primul exemplar rămâne la antrepozitul fiscal expeditor;

b) exemplarele 2, 3 și 4 ale documentului însoțesc produsele accizabile pe parcursul mișcării până la antrepozitul fiscal primitor, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat. La sosirea produselor la locul de destinație, acestea trebuie să fie completate de către primitor și să fie certificate de

către autoritatea fiscală competentă în raza căreia își desfășoară activitatea primitorul, cu excepțiile prevăzute în norme. După certificare, exemplarul 2 al documentului administrativ de însoțire se păstrează de către acesta, exemplarul 3 se transmite expeditorului, iar exemplarul 4 se transmite și rămâne la autoritatea fiscală competentă a primitorului;

c) exemplarul 5 se transmite de către expeditor, la momentul expedierii produselor, autorității fiscale competente în raza căreia acesta își desfășoară activitatea.

(3) Antrepozitul fiscal primitor, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat are obligația de a transmite antrepozitolui fiscal expeditor exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire, în conformitate cu legislația statului membru al expeditorului.

ART. 188

Primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv

Pentru un produs în regim suspensiv care este deplasat, acciza continuă să fie suspendată la primirea produsului, dacă sunt satisfăcute următoarele cerințe:

a) produsul accizabil este plasat în antrepozitul fiscal sau expediat către alt antrepozit fiscal, potrivit cerințelor prevăzute la art. 186 alin. (2);

b) antrepozitul fiscal primitor înscrie pe fiecare exemplar al documentului administrativ de însoțire tipul și cantitatea fiecărui produs accizabil primit, precum și orice discrepanță între produsul accizabil primit și produsul accizabil înscris în documentele administrative de însoțire, semnând și înscriind data pe fiecare exemplar al documentului;

c) antrepozitul fiscal primitor trebuie să obțină de la autoritatea fiscală competentă certificarea documentului administrativ de însoțire a produselor accizabile primite, cu excepțiile prevăzute în norme;

d) în termen de 15 zile următoare lunii de primire a produselor de către antrepozitul fiscal primitor, acesta returnează exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire antrepozitolui fiscal expeditor.

ART. 189

Regimul accizelor pe durata deplasării

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

(2) Orice persoană care expediază un produs accizabil aflat în regim suspensiv este exonerată de obligația de plată a accizelor pentru acel produs, dacă primește de la destinatarul produsului, respectiv antrepozitul fiscal, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat, primitor, exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire, certificat în mod corespunzător.

ART. 189¹

Descărcarea documentului administrativ de însoțire

Dacă o persoană care a expediat un produs accizabil în regim suspensiv nu primește documentul administrativ de însoțire certificat, în termen de 45 de zile de la data expedierii produsului, are obligația ca în următoarele 5 zile să depună declarația de accize la autoritatea fiscală competentă și să plătească accizele pentru produsul respectiv în termen de 7 zile de la data expirării termenului de primire a aceluși document.

ART. 191

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

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

(2) În cazul deplasării unui produs accizabil între un antrepozit fiscal din România și un birou vamal de ieșire din teritoriul comunitar, regimul suspensiv este descărcat prin dovada emisă de biroul vamal de ieșire din teritoriul comunitar, care confirmă că produsele au părăsit efectiv acest teritoriu. Acel birou vamal trebuie să trimită înapoi expeditorului exemplarul certificat al documentului administrativ de însoțire care îi este destinat, în termen de 15 zile de la data realizării efective a exportului.

De asemenea, pct.14, pct.14² și pct.15 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, care stipulează:

"14.(1) Documentul administrativ de însoțire este un instrument de verificare a originii, a livrării, a transportului și a admiterii produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de la un antrepozit fiscal către un alt antrepozit fiscal sau către un operator înregistrat ori un operator neînregistrat.

(2) Modelul documentului administrativ de însoțire este în conformitate cu legislația comunitară și este prevăzut în anexa nr. 9.

(3) Documentul administrativ de însoțire se întocmește de regulă în 4 exemplare, vizate de autoritatea fiscală a locului de expediere, din care:

- a) primul exemplar rămâne la antrepozitul fiscal expeditor,*
- b) exemplarele 2, 3 și 4 însoțesc obligatoriu produsul accizabil pe parcursul deplasării până la antrepozitul fiscal primitor, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat.*

(4) La sosirea produsului în antrepozitul fiscal primitor, la operatorul înregistrat sau la operatorul neînregistrat, acesta trebuie să completeze toate cele 3 exemplare ale documentului administrativ de însoțire la rubricile aferente primitorului și, înainte de desigilarea și descărcarea produsului, să solicite autorității fiscale teritoriale în raza căreia își desfășoară activitatea desemnarea unui reprezentant al acesteia, care în maximum 48 de ore trebuie să efectueze verificarea și certificarea datelor înscrise în documentul administrativ de însoțire.

(5) Din cele 3 exemplare certificate de către reprezentantul autorității fiscale teritoriale, exemplarul 3 se transmite de antrepozitul fiscal primitor, de operatorul înregistrat sau de operatorul neînregistrat la antrepozitul fiscal expeditor, iar exemplarul 4 se transmite autorității fiscale teritoriale în raza căreia primitorul își desfășoară activitatea. Exemplarul 2 rămâne la antrepozitul fiscal primitor.

(6) În cazul României, documentul administrativ de însoțire se întocmește în 5 exemplare, iar exemplarul 5 se transmite de către antrepozitul fiscal expeditor la momentul expedierii produselor către autoritatea fiscală teritorială în raza căreia își desfășoară activitatea, atât pe suport de hârtie cât și în format electronic.

(...)

(11) În cazul circulației intracomunitare de produse accizabile în regim suspensiv, antrepozitul fiscal expeditor dintr-un stat membru poate utiliza în locul documentului administrativ de însoțire un document comercial prevăzut în legislația aceluși stat membru, care să conțină aceleași informații cu cele din documentul administrativ de însoțire.

(...)

14². (1) Termenul de primire a documentului administrativ de însoțire certificat, este de 45 de zile lucrătoare de la data expedierii produsului.

(2) În situația în care documentul administrativ de însoțire certificat este primit de către expeditor după expirarea termenului prevăzut la alin. (1), acesta poate solicita restituirea accizelor plătite, în termen de 12 luni de la certificarea documentului. În acest caz expeditorul va depune o cerere la autoritatea fiscală la care este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe, cererea fiind însoțită de documentele justificative.

15. (1) Indiferent de formalitățile din legislația vamală, deplasarea unui produs accizabil între un antrepozit fiscal din România și un birou vamal de ieșire din teritoriul comunitar în vederea exportului este însoțită de documentul administrativ de însoțire. Acest document se întocmește în 5 exemplare.

(2) Pe durata deplasării acciza se suspendă dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

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

(...)

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

(4) După scoaterea definitivă a produselor de pe teritoriul comunitar și întocmirea documentului administrativ unic prevăzut la alin. (5), exemplarele 2, 3 și 4 ale documentului administrativ de însoțire se confirmă de biroul vamal de ieșire din teritoriul comunitar. Exemplarul 2 rămâne la biroul vamal iar exemplarele 3 și 4 se transmit de către acesta antrepozitolui fiscal expeditor și, respectiv, autorității fiscale teritoriale în raza căreia își desfășoară activitatea expeditorul.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Prin Hotărârea Guvernului nr.1579 din 19 decembrie 2007 Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 au fost modificate și completate, astfel încât începând cu data de 01.01.2008 punctul 14 din norme cuprinde un nou alineat (14), cu următorul cuprins:

“(14) În cazul în care primitorul produselor accizabile, după certificarea exemplarelor 2, 3 și 4, constată pierderea exemplarului 3 al documentului administrativ de însoțire, acesta poate transmite expeditorului o copie a exemplarului 4 al documentului administrativ de însoțire.”

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

Ca regulă generală DAI – ul se completează în 5 exemplare, potrivit art.187 din Codul fiscal. Primul exemplar rămânea la antrepozitul fiscal expeditor, exemplarele 2, 3 și 4 ale documentului însoțeau produsele accizabile pe parcursul mișcării până la antrepozitul fiscal primitor, operator înregistrat, operator neînregistrat sau un birou vamal de ieșire din teritoriul comunitar. La sosirea produselor la locul de destinație, acestea trebuiau să fie completate de către primitor și să fie certificate de către autoritatea fiscală competentă în raza căreia își desfășura activitatea primitorul, respectiv de biroul vamal de ieșire din teritoriul comunitar, care confirma că produsele au părăsit efectiv acest teritoriu. După certificare, exemplarul 2 al documentului administrativ de însoțire se păstra de către primitor, exemplarul 3 se transmitea expeditorului, iar exemplarul 4 se transmitea și rămânea la autoritatea fiscală competentă a primitorului. Birou vamal trebuia să trimită înapoi expeditorului exemplarul certificat al documentului administrativ de însoțire care îi era destinat. Exemplarul 5 se transmitea de către expeditor, la momentul expedierii produselor, autorității fiscale competente în raza căreia acesta își desfășura activitatea.

Luând în considerare cele de mai sus, se observă că exemplarele 2, 3 și 4 conțin aceleași informații și sunt vizate de aceleași organe fiscale potrivit competențelor.

De asemenea, se reține că potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr.110/2007 privind aprobarea Procedurii de gestionare a documentelor administrative de însoțire, întocmite în cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv, circuitul DAI se închide potrivit secțiunii C pct. III. *“Închiderea circuitului documentelor administrative de însoțire”* astfel:

“1.1. Circuitul documentelor administrative de însoțire se închide, la nivelul fiecărui compartiment de specialitate, dacă unui exemplar 5 al documentului administrativ de însoțire i se alocă un exemplar 4 corespunzător acelueași transport de produse accizabile, documentele cu regim special având elemente de identificare identice (număr și serie, antrepozit expeditor, antrepozit primitor, produse accizabile transportate).

1.2. În acest caz, aplicația generează un mesaj care confirmă închiderea circuitului documentului administrativ de însoțire. Exemplarul tipărit al mesajului generat de sistemul informatic se arhivează de către compartimentul de specialitate, împreună cu exemplarul 5 al documentului administrativ de însoțire.

1.3. În situația în care, informațiile cuprinse în exemplarul 5 nu coincid cu informațiile cuprinse în exemplarul 4, documente cu regim special având același număr și aceeași serie, circuitul documentelor nu poate fi închis.

1.4. Atât închiderea circuitului, cât și orice altă fază intermediară prin care trec documentele administrative de însoțire se înregistrează în evidențele documentelor administrative de însoțire.

2. Dacă, în termen de 45 de zile lucrătoare de la data expedierii produselor accizabile, exemplarului 5 al documentului administrativ de însoțire nu i-a fost alocat, la nivelul compartimentului de specialitate, exemplarul 4 cu elemente de identificare identice, circuitul documentului administrativ de însoțire nu poate fi închis.

3. Bilunar, la datele de 1 și 16 ale fiecărei luni, compartimentul de specialitate transmite organului de control competent:

a) situația documentelor administrative de însoțire al căror circuit nu a fost închis, ca urmare a lipsei exemplarului 4, care cuprinde:

- nr. și seria documentului administrativ de însoțire;*
- copia exemplarului 5 al documentului administrativ de însoțire;*

b) situația documentelor administrative de însoțire al căror circuit nu a fost închis, întrucât exemplarul 4 prezenta diferențe, care cuprinde:

- nr. și seria documentului administrativ de însoțire;
 - informațiile din exemplarul 4 al documentului administrativ de însoțire care prezintă diferențele prevăzute la cap. C pct. II alin. 3;
- c) situația documentelor administrative de însoțire al căror circuit nu a fost închis, întrucât pentru exemplarul 4 nu a putut fi găsit un exemplar 5 corespondent, care cuprinde:
- nr. și seria documentului administrativ de însoțire;
 - informațiile din exemplarul 4 al documentului administrativ de însoțire, prevăzute la cap. C pct. II alin. 3.”

Organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au reținut în sarcina societății faptul că aceasta nu a respectat reglementările din actele normative în vigoare pentru perioada 01.06.2006-31.12.2011 privind regimul și condițiile de întocmire și utilizare a documentului administrativ de însoțire a produselor accizabile și fără a mai analiza dacă regimul suspensiv deschis prin înregistrarea documentului administrativ de însoțire a fost încheiat în condițiile prezentate organelor competente la momentul inițierii operațiunii suspensive ori dacă regimul suspensiv a fost întrerupt fără ca beneficiarii produselor accizabile înscriși în documente să primească mărfurile în cauză.

Referitor la deficiențele constatate de organele vamale privitor la DAI-urile analizate, organul de soluționare reține existența a două situații și anume:

-DAI al cărui exemplar 3 este completat necorespunzător sau ștampilat de către un alt organ decât cel competent la data respectivă,

-DAI pentru care societatea nu poate prezenta exemplarul 3 invocând pierderea acestuia, dar argumentează că regimul suspensiv nu a fost întrerupt întrucât mărfurile au ajuns la destinație, anexând o serie de alte documente care în opinia sa justifică încheierea regimului suspensiv.

În ceea ce privește DAI-urile care au aplicată ștampila Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. după data preluării de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a atribuțiilor în materia accizelor, urmare afirmației contestatoarei *“...lucrătorii vamali desemnați pentru supraveghere au utilizat, o anumită perioadă de timp, ștampile din dotarea DGFP, documentele în cauză fiind certificate de angajații din cadrul DJAOV .X., ștampila aplicată aparținând DGFP .X.”*, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. lămuriri prin adresa nr.X/06.06.2013.

Cu adresa nr.X/13.06.2013, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/18.06.2013, organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au transmis atât copii ale exemplarului 4 a DAI-urilor nr..X./04.10.2007, nr..X./04.10.2007, nr..X./04.10.2007 și nr..X./04.10.2007 confirmate la data de 05.10.2007 cât și adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. nr.X/07.12.2012 în care se menționează că *“...lucrătorii vamali desemnați din cadrul DJAOV împuterniciți să exercite atribuții de supraveghere fiscală au utilizat ștampile de tip DAI din dotarea DGFP.”*

Organul de soluționare reține faptul că societatea nu poate fi ținută răspunzătoare de modul în care autoritățile fiscale și-au îndeplinit atribuțiile de serviciu privitoare la avizarea DAI-urilor, organele vamale putând să stabilească în cadrul acțiunii desfășurate la societate realitatea operațiunilor și nu să aplice sancțiunea constând în obligarea societății la plata accizelor exclusiv pe considerentul avizării necorespunzătoare a DAI.

Având în vedere și situațiile lipsei la control a exemplarului 3 al DAI în original, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat punct de vedere la Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, prin adresa nr.X/07.06.2013 în sensul precizării dacă în raport de dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată, documentele prezentate de societate pot fi considerate dovezi corespunzătoare în confirmarea regimului suspensiv.

Prin adresa nr.X/17.10.2013, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/18.10.2013, în raport de prevederile actelor normative incidente în cauză și de susținerile contestatoarei, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale a precizat că:

“...Prin urmare, apreciem că existența oricăruia dintre exemplarele 2, 3 și 4 ale DAI-ului în formă certificată de autoritatea competentă, coroborat cu celelalte informații și înscrisuri existente, ar putea crea organului fiscal o imagine reprezentativă asupra realizării deplasării produselor respective în regim suspensiv de accize.

Referitor la prevederile alin.(3) de la art.189, respectiv art.189¹ din Codul fiscal, observăm că acestea erau aplicabile în situația în care persoana care a expediat un produs accizabil aflat în regim suspensiv nu intra în posesia DAI –ul certificat conform prevederilor legale și în termenul prevăzut de lege (30 de zile respectiv 45 de zile).

Totodata, normele metodologice de aplicare a art. 189¹ din Codul fiscal, în vigoare la data de 1 ianuarie 2007 (pct. 14² din normele de aplicare ale Titlului VII, aprobate prin HG nr. 44/2004) prevăd că „În situația

în care documentul administrativ de însoțire certificat este primit de către expeditor după expirarea termenului prevăzut la alin. (1), acesta poate solicita restituirea accizelor plătite, în termen de 12 luni de la certificarea documentului. În acest caz expeditorul va depune o cerere la autoritatea fiscală la care este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe, cererea fiind însoțită de documentele justificative”.

Având în vedere cele de mai sus, opinăm că dispozițiile art.189 alin. (3), respectiv 189¹ din Codul fiscal, sunt aplicabile doar în ipoteza **în care antrepozitarul fiscal expeditor nu a primit documentul administrativ de însoțire certificat**, în termenul prevăzut de lege. Certificarea se realizează de către autoritatea fiscală competentă în raza căreia își desfășoară activitatea primitorul, așa cum rezultă din analiza dispozițiilor Codului fiscal și ale normelor de aplicare.

Cu privire la acest aspect, analizând documentația anexată, se observă următoarele:

- La pagina 3 a raportului de inspecție fiscală, organul fiscal constată că „exemplarele nr. 3 ale documentului administrativ de însoțire (...) nu sunt certificate de către autoritatea fiscală competentă, în raza căreia își desfășoară activitatea primitorul”, motivul de fapt reținut fiind acela că „SC .X. SA nu a primit de la destinatarul produselor accizabile documentele de însoțire, certificate în mod corespunzător, nu există exemplarul 3 al DAI la dosar, DAI-uri necertificate de către organul competent (...)”.

- Aceste constatări, precum și motivele de fapt de la paragraful anterior au fost reținute de organul fiscal în tot cuprinsul raportului de inspecție fiscală;

- La pagina 10 a raportului de inspecție fiscală, organul fiscal sintetizează neregulile constatate, astfel:

- Necertificarea unor documente administrative de însoțire de către organul fiscal autorizat, la sosirea organului fiscal autorizat, la sosirea produselor energetice, la destinatar – au fost verificate documentele administrative de însoțire (...), constatându-se că unele documente nu au fost certificate de către organele fiscale competente teritoriale;
- Lipsa documentelor administrative de însoțire, lipsa exemplarului 3 – nu au fost identificate toate exemplarele nr. 3 ale documentelor administrative de însoțire, constatându-se lipsa efectivă a documentelor;
- Certificarea documentelor administrative de însoțire, de către un organ fiscal care nu mai deținea competența – contribuabilul avea

obligația legală să urmărească dacă documentele administrative de însoțire sunt certificate de către organul competent după data de 01.10.2007;

- (...)

- din analiza contestației formulate de contribuabil, reiese că acesta susține faptul că documentele care nu au fost prezentate la control au fost pierdute și că societatea a procedat la reconstituirea acestora, potrivit dispozițiilor legale. Mai mult decât atât, din corespondența purtată cu autoritățile vamale sau fiscale, potrivit susținerilor contestatoarei, rezultă că acestea au certificat, ulterior, existența unor alte exemplare ale DAI-urilor aferente anumitor tranzacții;

- tot potrivit susținerilor contestatoarei, reiese că aceasta a pus la dispoziția organelor de control „corespondența cu organele fiscale sau vamale competente, respectiv cu direcțiile județene de finanțe, precum și cu direcțiile județene pentru accize și operațiuni vamale sau birourile vamale care confirmă încheierea regimului suspensiv pentru cele 21 operațiuni (găsite necertificate)”. Se mai susține că există adrese care „menționează că documentul de însoțire a fost prezentat și înregistrat la direcția vamală respectivă, dar dintr-o eroare acesta nu a fost ștampilat de lucrătorul vamal care l-a luat în evidență”.

*Având în vedere cele de mai sus, așa cum am mai arătat, în opinia noastră, dispozițiile art. 189 alin. (3), respectiv 189¹ din Codul fiscal sunt incidente doar atunci când antrepozitarul fiscal expeditor **nu a primit** documentul administrativ de însoțire certificat, aspect surprins în adresa dumneavoastră nr. X/ 2013.*

Astfel, reiterăm opinia că existența oricăruia dintre exemplarele 2, 3 și 4 ale DAI-ului în formă certificată de autoritatea competentă, coroborat cu celelalte informații și înscrisuri existente, ar putea crea organului fiscal o imagine reprezentativă asupra realizării deplasării produselor respective în regim suspensiv de accize.

În plus față de cele de mai sus, mai arătăm că documentul administrativ de însoțire a fost creat ca un instrument de verificare a originii, a livrării, a transportului și a admiterii produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de la un antrepozit fiscal la altul.

Totodată, mai arătăm faptul că, potrivit dispozițiilor art. 7 din Codul de procedură fiscală, în virtutea rolului său activ, „organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va

identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.

Față de aceste aspecte organul de soluționare concluzionează că din instrumentarea speței de către organele vamale nu rezultă întreruperea regimului suspensiv, respectiv faptul că produsele accizabile nu au ajuns la destinatarul înscris în documentele întocmite de contestatoare situație în care acesta nu ar mai fi completat documentul administrativ de însoțire destinat expeditorului mărfurilor.

Astfel, se reține că din actul de control nu rezultă dacă organele vamale la examinarea stării de fapt au avut în vedere și alte documente justificative, respectiv exemplarul 2 și 4 ale DAI-urilor vizate de organele fiscale/vamale competente, adrese, declarații vamale de export ale unor mărfuri care au făcut obiectul DAI-urilor constatate lipsă sau necertificate, dacă a verificat încheierea circuitului DAI la compartimentele de specialitate din cadrul direcțiilor județene pentru accize și operațiuni vamale sau a municipiului .X. sau la birourile vamale, potrivit Ordinului nr.110/2007 privind aprobarea Procedurii de gestionare a documentelor administrative de însoțire, întocmite în cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv, care coroborate cu celelalte înscrisuri existente, ar crea o imagine reprezentativă asupra realizării deplasării produselor respective în regim suspensiv.

Întrucât organul de soluționare nu se poate substitui organului de control pentru analiza tuturor documentelor depuse de contestatoare pentru a stabili dacă deplasarea produselor accizabile în cauză s-a realizat în regim suspensiv de accize ori dacă au existat situații de întrerupere a acestui regim prin faptul că la destinatar nu au ajuns mărfurile pentru care contestatoarea a solicitat deschiderea acestui regim, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,

coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.5 și pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal.

În consecință, se va desființa în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 de către organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente accizelor și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente accizelor, urmând ca organul competent să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și aceeași obligație fiscală care au făcut obiectul actului atacat.

La reanalizarea cauzei organele competente vor avea în vedere toate documentele depuse de societate în justificarea încheierii regimului suspensiv putând utiliza inclusiv procedura controlului încrucișat la beneficiarii interni pentru a constata existența unor eventuale ieșiri de produse accizabile din regimul suspensiv ca urmare a neprimirii de către aceștia a produselor accizabile în cantitățile și la parametrii înscriși în documentele întocmite la inițierea regimului suspensiv.

III.2.Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013, cauza supusă soluționării este dacă cererile de restituire accize aferente consumurilor interne de gaze combustibile de rafinărie și păcură 40/42S și livrărilor de gaze combustibile de rafinărie către S.C. .X.& .X. S.R.L. puteau fi soluționate în conformitate cu procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă aprobată prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007, în condițiile în care operațiunile derulate nu se încadrează în situațiile de scutire indirectă.

În fapt, prin cererile de restituire nr..X./21092011, nr..X./11.11.2011, nr..X./06.08.2012, nr..X./06.08.2012, nr..X./12.10.2012, nr..X./12.10.2012, nr..X./31.10.2012, nr..X./31.10.2012, nr..X./13.12.2012, nr..X./13.12.2012, nr..X./28.12.2012, nr..X./11.01.2013, nr..X./28.02.2013, nr..X./08.04.2013 și nr..X./09.04.2013, înregistrate la DGAMC sub nr..X./22.09.2011, nr..X./11.11.2011, nr..X./08.08.2012, nr..X./08.08.2012, nr..X./17.10 2012, nr..X./17.10.2012, nr..X./02.11.2012, nr..X./02.11.2012, nr..X./17.12.2012, nr..X./17 12 2012, nr..X./04.01.2013, nr..X./14.01.2013, nr..X./05.03.2013, nr..X./10.04.2013, nr..X./11.04.2013, societatea a solicitat restituirea accizelor în sumă totală de .X. lei aferente livrărilor de gaze combustibile de rafinărie către S.C. .X.& .X. S.R.L. și a contravalorii

accizelor aferente consumurilor interne de gaze combustibile de rafinărie și păcură 40/42S. Cererile de restituire vizează perioada ianuarie 2007 - februarie 2013.

În soluționarea acestor cereri organele vamale au întocmit Procesul verbal nr..X./12.06.2013 în baza căruia au emis Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013 prin care au reținut în esență faptul că livrările de gaze combustibile de rafinărie către S.C. .X.& .X. S.R.L. nu puteau fi efectuate în scutire de la plata accizelor în condițiile în care această societate nu deținea autorizația de utilizator final, iar pentru consumul intern de gaze și păcură în cuptoare și respectiv pentru producerea de energie termică și electrică se datorau accize întrucât în opinia organelor vamale scopul în care au fost utilizate aceste produse energetice nu se încadrează în scutirile expres prevăzute de Codul fiscal pentru perioada în care s-au înregistrat aceste operațiuni.

Organul de soluționare reține că societatea și-a întemeiat cererile de restituire de accize pe prevederile art.117 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar prin adresa nr.X/24.07.2013 a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. se precizează că:

“S.C. .X. S.A., nu a clarificat cu DGAMC situația accizelor plătite ca urmare a folosirii pentru consumul intern și livrării de păcură și gaze combustibile către S.C. .X.& .X. S.R.L.. În această perioadă a depus cereri de rectificare la DGAMC, unde are dosarul fiscal, a diminuat sumele depuse ca acciza pentru aceste produse, probleme care nu au fost soluționate de către organul competent.”

Organul de soluționare mai reține că în Procesul verbal nr..X./12.06.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013 s-a invocat ca temei de drept 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, cu toate că situația de fapt a societății nu se încadra în scutirile indirecte de la plata accizelor prevăzute de lege.

În drept, situațiile în care pentru produse energetice se acordă scutire indirectă sunt prevăzute la art.201 alin.(1) lit.f), g) și k), aplicabil până la 01.01.2010, din Legea nr.571//2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 201

Scutiri pentru produse energetice și energie electric

(1) Sunt scutite de la plata accizelor (...)

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

g) combustibilii pentru motor utilizați pentru operațiunile de dragare în cursurile de apă navigabile și în porturi; (...)

k) orice produs energetic achiziționat direct de la operatori economici producători, importatori sau distribuitori, utilizat drept combustibil pentru încălzirea spitalelor, sanatoriilor, azilurilor de bătrâni, orfelinatelor și altor instituții de asistență socială, instituțiilor de învățământ și lăcașurilor de cult;(...)"

precum și scutirile acordate indirect operatorilor înregistrați, importatorilor sau operatorilor economici care achiziționează produse energetice în vederea livrării în regim de scutire directă către centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică conform art.23 pct.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, începând cu data de 01.01.2010 scutirile indirecte se acordă pentru situațiile prevăzute la art.206⁶⁰ alin.(1) lit.f), g) și k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

ART. 206⁶⁰

Scutiri pentru produse energetice și energie electrică

(1) Sunt scutite de la plata accizelor(...)

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

g) combustibilii pentru motor utilizați pentru operațiunile de dragare în cursurile de apă navigabile și în porturi;(...)

k) orice produs energetic utilizat drept combustibil pentru încălzire de către spitale, sanatorii, aziluri de bătrâni, orfeline și de alte instituții de asistență socială, instituții de învățământ și lăcașuri de cult;(...)"

iar în situația de la lit.k) a aceluiași articol, scutirea indirectă se acordă numai în cazul în care produsele energetice sunt achiziționate de la importatori sau alți operatori economici conform pct.113.7 alin.(15) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cererile de restituire formulate de societate nu se încadrează în situațiile prevăzute de actele normative anterior explicitate. Organul de soluționare reține că afirmația societății privind aplicarea eronată a procedurii prevăzută de Ordinul ministrului economiei și finanțelor

nr.420/2007 privind Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate pentru care se acordă scutire indirectă este fondată.

Totodată, se observă că perioada pentru care au fost depuse cererile de restituire accize se suprapune parțial cu perioada supusă inspecției fiscale prin Raportul de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 analizat la capitolul precedent.

Având în vedere că pentru perioada 01.06.2006-31.12.2011 societatea a fost supusă inspecției fiscale, perioadă la care se referă și o parte din cererile de restituire, în Raportul de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 s-a precizat perioada supusă inspecției fiscale ca fiind "01.01.2006-31.12.2011" pentru impozitul "Accize", în speță devin incidente prevederile art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

"Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin.

(2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) *solicitarea de informații de la terți;*
e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

g) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;*

h) *dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

i) *efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);*

j) *aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;*

k) *aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”*

Conform acestor dispoziții normative, inspecția fiscală are competență de a stabili obligațiile datorate de contribuabil în acord cu prevederile legale incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale prin raportare la declarațiile depuse de contribuabil cu privire la obligația supusă inspecției fiscale astfel încât pretențiile societății vizând restituirea unor accize plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale pentru operațiuni derulate pe perioada supusă inspecției trebuiau analizate de organele de inspecție fiscală cu atât mai mult cu cât la data finalizării inspecției fiscale cererile de restituire depuse de contribuabil nu erau soluționate, decizia de restituire fiind emisă ulterior deciziei de impunere.

Având în vedere soluția de desființare de la punctul anterior, cu privire la Decizia de impunere nr.R-B .X./11.03.2013, contestată de societate se va desființa și Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat urmând ca organele competente să reanalizeze cererile de restituire care vizează perioada cuprinsă între 01.01.2007-31.12.2011 în cadrul inspecției fiscale dispusă la punctul anterior și să stabilească dacă pentru perioada respectivă societatea datorează accize bugetului general consolidat al statului sau se află în situația de a-i fi restituite sume cu titlu de accize în conformitate cu prevederile legale incidente în perioada supusă inspecției fiscale, stabilind baza de impunere și diferențele datorate în plus sau în minus față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.

Pentru cererile de restituire care vizează perioada ulterioară inspecției fiscale, respectiv ianuarie 2012 – februarie 2013, organele

competente vor reanaliza cauza în conformitate cu prevederile art.117 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând seama că nu se aplică procedura instituită prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007.

Pentru considerentele mai sus arătate, în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie și în baza art.216 alin. (3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1.Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-B .X./11.03.2013 de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., pentru suma totală **.X. lei** din care:

- accize în sumă de .X. lei;
- dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei;
- penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei.

urmând ca organele competente să reanalizeze cauza pentru aceeași obligație și aceeași perioadă vizată de actul administrativ desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată.

2.Desființarea Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013 emisă în baza în Procesului verbal nr..X./12.06.2013 de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., pentru suma totală .X. lei, urmând ca organele competente să reanalizeze cauza în condițiile precizate în motivarea prezentei decizii, conform prevederilor normative aplicabile cererilor depuse de contribuabil.

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