



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



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

### Decizia nr. 44 / 2011

privind soluționarea contestației depusa de .X. .X. LTD, înregistrată la  
Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor sub nr. 908367/27.07.2010

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 adresa nr.  
.X./X/22.07.2010 înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția  
Națională de Administrare Fiscală sub nr. 908367/27.07.2010 asupra  
contestației depusa de .X. .X. LTD din .X., cu sediul ales în .X., str. Dr. X nr.  
X, clădirea .X., sector X.

Societatea contestă suma totală de .X. lei din care suma de .X.  
lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă TVA și suma de .X. lei  
reprezintă accesorii aferente, stabilită prin decizia pentru regularizarea  
situației nr..X./X./03.06.2010 emisă în baza procesului verbal  
nr..X.03.06.2010, încheiate de reprezentanții Direcției Regionale pentru  
Accize și Operațiuni Vamale .X..

În raport de data comunicării deciziei pentru regularizarea  
situației, 14.06.2010, așa cum rezulta din adresa Oficiului postal .X. 7,  
aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul  
prevăzut de art.207 alin 1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind  
Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, fiind  
predată curierului la data de 14.07.2010, conform plicului de expediție aflat  
la dosar.

Constatănd că în speța sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.  
206, art. 207 și 209 alin. 1 lit. c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind  
Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, Agenția  
Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a  
contestațiilor, este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X.  
.X. LTD.

I. Prin contestația formulată societatea invocă nerespectarea de către organele vamale a prevederilor art. 41, art. 43 alin. 2 lit. j, art. 107 din Codul de procedură fiscală și art. 63 alin 6 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior.

Societatea arată că la data de 26.04.2007, a depus prin SC .X. SA, în calitate de operator portuar, la Biroul vamal .X. declarația sumară nr. 42 pentru introducerea în depozit temporar a cantității de .X. kg de motorină, marfa având statutul de marfa depozitată temporar, nefiind supusă plății drepturilor de import.

Societatea precizează că a livrat anumite cantități de motorină plasată în depozit temporar către persoane juridice române care la rândul lor au depus declarații de punere în liberă circulație prin care au achitat acciza și TVA aferente, fie au achitat doar TVA, accizele fiind suspendate ca urmare a plasării în regim de antrepoziție fiscală, fiind autorizate ca antrepoziție fiscală.

Societatea arată că la data de 14.08.2007 a depus la Biroul vamal .X. documentul administrativ unic nr. I 16.241 prin care a solicitat punerea în liberă circulație a cantității de X kg motorină și plasarea în mod simultan sub un regim de antrepoziție, altul decât un regim de antrepoziție vamal.

Prin contestația formulată societatea arată că nu este de acord cu stabilirea în sarcină sa de accize și TVA întrucât dispozițiile art. 186 și art. 191 din Codul fiscal nu prevăd că pentru deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv de accize de la un birou vamal către un antrepoziție fiscală din România, importatorul/declarantul marfurilor/proprietarul produselor accizabile avea obligația de a fi autorizat ca și antrepoziționar al unui antrepoziție fiscală din România, în același sens fiind și prevederile Ordinului nr. 2218/2006 privind aprobarea normelor de aplicare a scutirilor de TVA pentru traficul internațional de bunuri.

Societatea consideră de asemenea, că nu a încălcat prevederile pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 191 din Codul fiscal, în sensul că a respectat condițiile care trebuiau îndeplinite la momentul deplasării produselor accizabile de la biroul vamal de intrare la antrepoziția fiscală al SC .X. SA, iar potrivit alin 5 și alin 8 al pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, dovada constituirii garanției o face antrepoziția fiscală primită.

Referitor la invocarea de către organele vamale a prevederilor art. 248 din Codul vamal societatea arată că acciza și TVA nu reprezintă drepturi de import, astfel că aplicarea acestui articol nu este posibilă, opinie susținută și de prevederile art. 287 din același act normativ.

Societatea in vederea referitor la completarea casutei X din documentul administrativ unic ca sistemul informatic utilizat in Romania pentru completarea declaratiilor vamale este pus la dispozitia comisionarilor vamali de catre autoritatea vamala si nu permite modificarea elementelor presetate folosite in casuta X.

Societatea arata ca a avut incheiat cu SC .X. SA contractul de prestari servicii si expeditie nr. 44/C/2007 care nu exclude posibilitatea unor operatiuni speciale ce pot fi prestate in baza unor acte aditionale incheiate intre cele doua companii.

Societatea precizeaza ca SC .X. i-a transmis prin adresa nr. .X./14.08.2007 acordul pentru introducerea in antrepozit fiscal a motorinei descarcata de pe nava, astfel ca nu au fost incalcate dispozitiile art. 184 Cod Fiscal, in sensul ca .X. .X. nu avea obligatia de a fi autorizat ca antrepozitar fiscal, obligatia de autorizare ca antrepozit fiscal fiind indeplinita de SC .X. SA.

De asemenea, societatea critica modul in care organul vamal a pus in aplicare adresa Directiei de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Finantelor Publice nr. .X./04.06.2008 din care reiese clar ca indiferent de proprietarul produselor accizabile depozitate intr-un antrepozit fiscal, antrepozitarul trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 186-191 din Codul fiscal.

Societatea arata ca potrivit art. 163 din Codul fiscal, detinerea de bunuri se refera si la posibilitatea de a avea in posesie anumite bunuri al carui drept de proprietate nu a fost sau va fi transferat antrepozitarului autorizat, drept pentru care in depozitele .X. autorizate ca si antrepozit fiscal, pot fi primite si detinute produse accizabile care sunt proprietatea unui alt operator economic, fara ca proprietarul bunurilor sa fie obligat el insusi sa se autorizeze ca antrepozit fiscal.

Societatea arata ca nu efectueaza nici una din operatiile mentionate la art. 163 lit c din Codul fiscal, cum ar fi primirea sau detinerea de bunuri intr-un antrepozit fiscal, .X. .X. fiind doar proprietarul bunurilor respective care desfasoara comert cu produse accizabile, activitate care in sine nu determina obligatia obtinerii autorizatiei de antrepozitar autorizat.

Societatea precizeaza ca din analiza conditiilor enumerate la art. 191 din Codul fiscal si pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, reiese clar ca declarantul/importatorul/propietarul marfurilor la momentul punerii in libera circulatie a acestora nu este obligat sa aiba calitatea de antrepozit autorizat in momentul deplasarii produselor accizabile de la biroul vamal de intrare in teritoriul comunitar si un antrepozit fiscal din Romania.

De asemenea societatea arata ca la momentul depunerii declaratiei vamale de punere in libera circulatie la biroul vamal bunurile se aflau in depozitele SC .X. SA, astfel ca o deplasare propriu zisa nu a avut loc si nu putea interveni obligatia constituirii unei garantii, iar potrivit pct.11 alin 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, nu se solicita constituirea unei garantii in cazul deplasarii prin conducte a produselor accizabile intre biroul vamal si antrepozitul fiscal.

Societatea invedereaza ca in situatia in care s-ar mentine punctul de vedere al organului vamal, produsul accizabil ar fi taxat cu acciza de doua ori, intrucat motorina importata in regim suspensiv de accize a fost livrata in regim suspensiv de accize catre diverse societati din Romania care la momentul eliberarii in consum a produsului accizabil au achitat accizele aferente la bugetul de stat.

Societatea arata ca potrivit art. 144 *alin. (1) lit. a) pct. 8* din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare si art. 2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.2218/2006 privind aprobarea Normelor de aplicare a scutiilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, prevăzute la [art. 144](#) alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, antrepozitul fiscal aparținând .X. este si antrepozit de TVA si orice import de produse accizabile care urmeaza a fi plasate in antrepozitul fiscal este scutit de TVA.

Societatea precizeaza ca prevederile legale aplicabile antrepozitolui de TVA nu conditioneaza aplicarea scutirii de TVA in cazul bunurilor importate, de calitatea de antrepozitar a declarantului/importatorului/proprietarului marfurilor importate care urmeaza a fi plasate intr-un antrepozit de TVA.

Societatea arata ca au fost incalcate prevederile art. 100 alin 3 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei in sensul ca dupa validarea declaratiilor vamale, organele vamale nu au identificat elemente noi, informatii inexacte sau incomplete care sa conduca la masura schimbarii regimului vamal acordat initial, constatările organelor vamale, respectiv ca .X. .X. nu era autorizat ca antrepozit fiscal precum si faptul ca nu a depus garantie, nefiind suficiente in acest sens.

Societatea arata ca nu exista in sarcina sa obligatia de plata a accizelor si TVA si pe cale de consecinta nu datoreaza nici accesoriile aferente.

Societatea solicita admiterea contestatiei si anularea actului administrativ atacat.

II. Prin decizia pentru regularizarea situației nr. .X./X./03.06.2010 emisa in baza procesului verbal nr. .X.03.06.2010, reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. arata ca in baza adresei Direcției de Supraveghere Accize si Operațiuni Vamale din cadrul Autorității Nationale a Vamilor nr. .X./X/15.04.2010 au efectuat controlul ulterior al operațiunilor vamale de import de produse energetice, efectuate in perioada 2007-2009 si pentru care a fost solicitat regimul vamal cu codul 0700/OA0- punere in libera circulatie si in mod similar plasarea sub regim de antrepozitare, altul decat antrepozit vamal.

Organele vamale au constatat ca la data de 26.04.2007, SC .X. SA, in calitate de operator portuar, a depus la Biroul vamal .X. declaratia sumara nr. 42 prin care a introdus in depozit temporar cantitatea de .X. kg de motorina, marfa avand statutul de marfa depozitata temporar, nefiind supusa platii drepturilor de import.

Organele vamale au constatat ca la data de 14.08.2007, .X. .X. LTD din .X., in calitatea de titular al operațiunii a depus la Biroul vamal .X. documentul administrativ unic nr. I 16.241 in baza caruia a pus in libera circulatie cantitatea de X kg motorina, cod tarifar 2710.19.41.00, de origine necomunitara.

Organele vamale arata ca in rubrica 37 a documentului administrativ unic a fost in scris codul 0700/OA0, ceea ce insemna ca regimul solicitat si acceptat a fost punere în liberă circulație a marfurilor și plasarea, în mod simultan, sub un regim de antrepozit altul decât un regim de antrepozit vamal, prevazut in Anexa 3 din Ordinul Autorității Nationale a Vamilor nr. 9988/2006 pentru aprobarea normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare și a documentului administrativ unic, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele vamale au constatat ca SC .X. SA a livrat la ordinul .X. .X. anumite cantitati de motorina plasata in depozit temporar catre persoane juridice romane care la randul lor au depus declaratii de punere in libera circulatie prin care au achitat acciza si TVA aferente, fie au achitat doar TVA, accizele fiind suspendate ca urmare a palsarii in regim de antrepozitate fiscala, fiind autorizate ca antrepozit fiscal.

Organele vamale precizeaza ca prin inscrierea codului 0700/OA0 in rubrica 37 a documentul administrativ unic , titularul operațiunii .X. .X. LTD a solicitat modificarea statutului marfurilor accizabile din marfuri depozitate temporar aflate in supraveghere vamala si nesupuse drepturilor de import in marfuri aflate in libera circulatie cu introducerea in regim de antrepozitare fiscala cu suspendarea platii accizelor si TVA.

Organele vamale arata ca potrivit art. 191 alin 1 din Codul fiscal deplasarea produselor accizabile, fie ea chiar scriptica, avand in vedere ca marfa nu a parasit fizic incinta .X., intre un birou vamal de intrare in teritoriul comunitar si un antrepozit fiscal din Romania, cu suspendarea platii accizelor

nu se putea realiza decat in conformitate cu principiile prevazute la art. 186-190 din acelasi act normativ.

Organele vamale au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 186 alin 2 si art. 191 din Codul fiscal, in sensul ca la momentul efectuarii formalitatilor vamale .X. .X. nu avea calitatea de antrepozitar autorizat, conditie obligatorie in vederea expedierii sau plasarii produselor accizabile intr-un antrepozit fiscal si de asemenea, nu a avut constituita garantie conform declaratiei vamale.

Organele vamale arata ca modificarea statutului marfurilor s-a realizat fara respectarea prevederilor privind calitatea de antrepozitar a expeditorului ceea ce presupune indeplinirea conditiilor prevazute la Sectiunea IV-Regimul de antrepozitare din Codul fiscal si art. 7-12<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, inclusiv a depunerii unei garantii obligatorii pentru circulatia produselor accizabile, conform prevederilor art. 183 din Codul fiscal si art. 248 din Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al Romaniei.

Organele vamale arata ca modul de plata 2 inscris in coloana 3 din casuta 47 a documentului administrativ unic era abrogat de Ordinul Autoritatii Nationale a Vamilor nr. 9988/2006 pentru aprobarea normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare și a documentului administrativ unic, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele vamale invedereaza ca, contractul de prestari servicii nr. 44/C/2007 se refera doar la totalitatea operatiunilor efectuate de prestator in legatura cu primirea, receptia cantitativa si calitativa, descarcarea motorinei din nave maritime in rezervoare, depozitarea in rezervoarele prestatorului si incarcarea motorinei din rezervoare In autocisterne, avand in vedere calitatea .X. de operator de mare, specializat in vehicularea titeiului, produselor petroliere si petrochimice lichide si a altor produse si materii prime in vederea importului/exportului si tranzitului.

Organele vamale arata ca efectele autorizatiilor de antrepozitare al caror titular este .X. nu puteau fi transmise pentru expedierea marfurilor de catre contestatoare, regimul de transfer al autorizatiei fiind interzis, conform art. 184 din Codul fiscal.

Organele vamale au constatat ca regimul vamal de punere in libera circulatie, în mod simultan, sub un regim de antrepozit altul decât un regim de antrepozit vamal, a fost acordat fara a fi indeplinite conditiile prevazute de legislatia in vigoare la data derularii operatiunilor, fiind incalcate prevederile art. 226 alin. 1 lit. a din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei, drept pentru care au calculat in sarcina societatii suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta accize, suma de .X. lei reprezinta TVA si suma de .X. lei reprezinta accesorii aferente.

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

Referitor la suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă TVA 40.764.652 lei reprezintă și suma de .X. lei reprezintă accesorii aferente **cauza supusă soluționării este dacă pentru importul de motorina societatea contestatoare poate beneficia de scutire de la plata accizelor și TVA în condițiile în care din actele aflate la dosar nu rezultă dacă marfa a fost plasată ulterior importului în antrepozit fiscal cu respectarea condițiilor impuse de legiuitor pentru această operațiune.**

În fapt, la data de 14.08.2007, .X. .X. LTD din .X., în calitate de titular al operațiunii a depus la Biroul vamal .X. documentul administrativ unic nr. I X în baza căruia a pus în liberă circulație cantitatea de X kg motorina, cod tarifar 2710.19.41.00, de origine necomunitară.

În rubrica 37 a documentului administrativ unic a fost înscris codul 0700/OA0, ceea ce înseamnă că regimul solicitat și acceptat a fost punere în liberă circulație a marfurilor și plasarea, în mod simultan, sub un regim de antrepozit altul decât un regim de antrepozit vamal, prevăzut în Anexa 3 din Ordinul Autorității Naționale a Vămilor nr. 9988/2006 pentru aprobarea normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare și a documentului administrativ unic, cu modificările și completările ulterioare.

Anterior punerii în liberă circulație, motorina, de origine necomunitară, a fost plasată după descărcarea din nave în depozit temporar, în depozitele SC .X. SA, cu declarația sumară nr.X/26.04.2007.

Astfel, se reține că, potrivit codului completat în casuta 37 a documentului administrativ unic nr. I X/14.07.2007, marfa s-a deplasat între biroul vamal de intrare în teritoriul comunitar și un antrepozit fiscal, iar prin deplasarea marfii, fie ea chiar scriptică, având în vedere că marfa nu a parasit fizic incinta .X., societatea a procedat la modificarea statutului marfurilor accizabile din marfuri depozitate temporar aflate în supraveghere vamală și nesupuse drepturilor de import în marfuri aflate în regim suspensiv de antrepozitare cu plata accizelor și TVA suspendată.

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

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

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

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

*“Eliberarea pentru consum*

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

*[...]*

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Astfel, motorina introdusă în țara de societatea contestatoare, a făcut, anterior punerii în liberă circulație, obiectul unor declarații sumare, marfa obținând, conform art. 50 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, statutul de marfuri depozitate temporar și a fost plasată în depozitele SC .X. SA, sub

supraveghere vamala, potrivit art. 51 alin. 1 din același act normativ, care prevede:

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

Ulterior, societatea a solicitat o nouă destinație vamală pentru marfuri, prin depunerea declarațiilor vamale prin care a solicitat plasarea acestora în antrepozitul fiscal aparținând SC .X. SA, marfa nefiind deplasată din locurile în care era depozitată, ca urmare a regimurilor succesive în care a fost plasată.

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

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

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

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

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

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

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

Referitor la constatarea organelor vamale potrivit căreia la momentul efectuării formalităților vamale, .X. .X. nu avea calitatea de antrepozitar autorizat se reține că textul normativ mai sus explicat cere ca marfa să fie

plasata intr-un antrepozit fiscal, textul normativ neimpunand ca proprietarul marfii sa fie el insusi antrepozitar autorizat si de asemenea sa poata fi verificata originea, livrarea, transportul si admiterea produselor accizabile deplasate in regim suspensiv.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de Legislatie in Domeniul Accizelor, intr-o speta asemanatoare, prin adresa nr. .X./04.06.2008, unde se precizeaza:

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

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

*De asemenea precizam ca in conformitate cu prevederile de la art. 191 din Codul fiscal, in cazul deplasarii unui produs accizabil între un birou vamal de intrare în teritoriul comunitar și un antrepozit fiscal din România, acciza se suspenda daca sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 186-190 din Codul fiscal si cele de la 13-14<sup>2</sup> din normele metodologice emise in aplicarea articolelor mentionate mai sus, indiferent de proprietarul produselor respective.*

*Potrivit prevederilor de mai sus, circulatia in regim suspensiv a produselor energetice accizabile in vederea plasarii acestora in antrepozitul fiscal .X. trebuie insotita de documentul administrativ unic (potrivit legislatiei vamale in vigoare).*

Pe baza constatarii organelor vamale referitoare la contractul incheiat intre .X. .X. LTD, in calitate de beneficiar si prestatorul SC .X. SA, organul de solutionare nu poate stabili situatia marfii importate de contestatoare si anume, daca aceasta a fost plasata in fapt intr-o locatie autorizata ca antrepozit fiscal, ori a fost depozitata la SC .X. SA intr-o incinta situata in afara locului delimitat si autorizat conform legii ca antrepozit fiscal.

In acelasi timp constatarea organelor vamale potrivit careia, .X. .X. LTD nu a avut constituite garantii banesti pentru declaratiile vamale analizate nu este de natura sa determine neacordarea regimului suspensiv intrucat art. 248 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei, invocat ca temei legal de organul de control vamal, se refera la marfurile declarate pentru un regim care presupune obligatia platii unor astfel de drepturi si pentru care importatorul solicita o amanare la plata, in sensul art. 247 din Codul vamal al Romaniei, or in speta de fata ne aflam in situatia unui regim suspensiv.

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

*“[...]”*

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

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

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

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

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

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

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

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

Totodata, in cadrul operatiunilor de control vamal ulterior, efectuat in baza Ordinului Vicepresedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 7521/2006, organele vamale aveau obligatia sa verifice indeplinirea de catre operatorul economic a tuturor conditiilor de forma si fond pentru plasarea in antrepozit fiscal a marfurilor, prevazute de actele normative incidente in materie, explicitate in cuprinsul prezentei decizii, precum si destinatia marfii importata de societate, respectiv modul in care motorina a parasit incinta SC .X. SA.

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

*“Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri*

*(1) Sunt scutite de taxă următoarele:*

*a) livrarea de bunuri care urmează:*

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Referitor la pretensele deficiente ale actului de control, invocate de societate, respectiv încălcarea prevederilor art. 41, art. 43 alin. 2 lit. j, art. 107 din Codul de procedură fiscală și art. 63 alin 6 din Ordinului Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7521/2006, se reține că acestea nu se încadrează în cauzele de nulitate expres prevăzute de actele normative care reglementează desfășurarea controlului vamal ulterior.

În consecință, în conformitate cu prevederile art.216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia pentru regularizarea situației nr..X./X./03.06.2010 emisă în baza procesului verbal nr..X.03.06.2010, va fi desființată pentru suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize, suma de .X. lei reprezintă TVA și suma de .X. lei reprezintă accesoriile aferente, urmând ca organele vamale să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și în conformitate cu prevederile legale incidente în materie în perioada verificată.

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

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

## **DECIDE**

Desființarea deciziei pentru regularizarea situației nr..X./X./03.06.2010 emisă în baza procesului verbal nr..X.03.06.2010, încheiate de reprezentanții Direcției Județene 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 TVA și suma de .X. lei reprezintă accesoriile aferente, urmând ca organele vamale, să procedeze în conformitate cu cele reținute prin prezenta decizie.

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

**DIRECTOR GENERAL,**