



**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 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 289 / .X. 2013**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X. S.R.L. – în insolvență,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția  
Națională de Administrare Fiscală  
sub nr. .X. /23.04.2013

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 adresa nr. .X./16.04.2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub .X./23.04.2013 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul social în loc. .X., str. .X., nr. .X., cam. .X., etj. .X., ap. .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală RO .X. și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului J .X./ .X./ .X..

**S.C. .X. S.R.L.** contestă Decizia de respingere în totalitate a cererii de restituire accize nr. .X./15.X.2013 emisă în baza Procesului verbal nr. .X./12.X.2013 de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru **accize în sumă de .X. lei.**

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 și completările ulterioare, în raport de data la care a fost emisă Decizia de respingere în totalitate a cererii de restituire accize nr. .X., respectiv **15.X.2013** și de data depunerii contestației respectiv **10.X.2013**, așa cum reiese din ștampila Registraturii Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile 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, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

**I. S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de respingere în totalitate a cererii de restituire accize nr..X./15.X.2013 emisă în baza Procesului verbal nr..X./12.X.2013 de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., precizând următoarele:**

Controlul a fost efectuat în scopul soluționării Cererii de restituire de accize nr. .X./06.X.2012 formulată de către S.C. .X. S.R.L. și înregistrată la AFP .X. sub nr. .X./06.X.2012, care a avut ca obiect restituirea sumei de .X. lei reprezentând accize .X., aferentă anilor 2011 și 2012.

Societatea a fost autorizată ca antrepozit fiscal de producție în anul 2010 cu autorizația nr. .X. pentru producerea de combustibil lichid greu pentru focare industriale – .X. și combustibil lichid ușor – .X. tip .X..

În cursul anului 2011 societatea a decis fabricarea unui nou produs finit, respectiv Motorină .X. cu minim 5% .X. și a solicitat Direcției .X., prin cererea nr. .X./18.X.2011, comunicarea încadrării tarifare pentru noul produs energetic.

Direcția .X., prin adresa nr. .X./ .X./28.X.2011, a comunicat că noul produs Motorină .X. se încadrează la codul tarifar .X., același răspuns fiind dat și de Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția .X. prin adresa nr. .X./ .X./05.X.2011 cu precizarea că produsul are codul .X. - motorină nemarcată.

După obținerea încadrărilor tarifare Autoritatea Națională a Vămirilor a solicitat societății și revizuirea autorizației integrate de mediu, motiv pentru care contestatoarea s-a adresat Agenției pentru Protecția Mediului .X., care a eliberat autorizația revizuită abia în anul 2013.

Contestatoarea susține că din cauza faptului că Agenția pentru Protecția Mediului .X. a eliberat cu întârziere autorizația integrată de mediu revizuită și pentru a evita orice încălcare a legislației fiscale societatea a fost nevoită să plătească acciza de două ori, o dată la achiziția produsului și a doua oară la livrarea produsului finit accizabil Motorină .X..

De asemenea, societatea precizează că pentru produsul Motorină .X. au fost utilizate ca materii prime Motorină .X. în regim suspensiv potrivit autorizației de antrepozit și .X. cu acciza achitată în conformitate cu art.206<sup>42</sup> alin.(10) din Codul fiscal.

Totodată, societatea precizează că pentru materia primă .X. faptul generator și exigibilitatea accizei nu poate interveni de mai multe ori pentru același produs accizabil astfel că pentru produsul finit Motorină .X. – .X. se datorează acciza doar pentru materiile prime cu regim suspensiv utilizate în compoziția acestuia.

Societatea menționează că deși organele fiscale au recunoscut în mod expres în cuprinsul Procesului verbal nr. .X./12.X.2013 faptul că *“pentru același produs accizabil – .X. - S.C. .X. S.R.L. a plătit de două ori sume reprezentând accize, atât la achiziția .X.ului ca materie primă, cât și la eliberarea pentru consum din antrepozitul fiscal a produsului finit Motorină .X.”*, acestea au considerat că situația nu se încadrează în niciuna dintre situațiile prevăzute de lege cu privire la regimul restituirii sau scutirilor pentru produse energetice care să genereze restituirea accizelor.

Contestatoarea afirmă că organele fiscale au interpretat eronat dispozițiile art.206<sup>42</sup> din Codul fiscal și consideră că din prevederile acestui articol rezultă clar dreptul persoanei de a solicita restituirea accizelor prin cerere adresată autorității competente în situațiile și condițiile prevăzute de statul membru, procedură prevăzută de art.117 din Codul de procedură fiscală, pe bază de documente justificative verificate de către organele fiscale în scopul prevenirii oricărei forme de evaziune fiscală sau de abuz.

De asemenea, societatea precizează că a depus la organul competent cerere de restituire de accize însoțită de situațiile detaliate privind cantitățile de .X. achiziționate, valoarea accizei achitată bugetului de stat, cantitățile folosite în procesul de fabricație, situații verificate și certificate de către organele fiscale și consideră că au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art.117 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală în temeiul cărora **S.C. .X. S.R.L.** are dreptul să solicite restituirea sumelor achitate în plus față de obligația fiscală datorată.

În consecință, societatea solicită admiterea contestației, anularea Deciziei de respingere în totalitate a cererii de restituire accize nr. .X./15.X.2013 și emiterea unui nou act administrativ fiscal conform motivării expuse.

**II.Prin Procesul verbal nr. .X./12.X.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de respingere în totalitate a cererii de restituire accize**

**nr. .X./15.X.2013, contestată, organele vamale ale Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele:**

Controlul inopinat a avut ca obiect clarificarea stării de fapt fiscale pentru produsul .X. achiziționat de S.C. .X. S.R.L. și folosit ca materie primă în procesul de producție pentru fabricarea produsului finit accizabil Motorină .X. în cadrul antrepozitului fiscal de producție al societății.

Acțiunea de control s-a desfășurat urmare adresei nr. .X./08.X.2013 transmisă de Administrația Finanțelor Publice .X. – Biroul Evidență Fișă Plătitor Persoane Juridice având în vedere faptul că S.C. .X. S.R.L., în temeiul art.117 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat prin cererea nr. .X./06.X.2012 restituirea accizelor în sumă de .X. lei.

Organele de control precizează că în cursul anului 2011 S.C. .X. S.R.L. a solicitat Direcției .X. prin cererea nr. .X./18.X.2011 comunicarea încadrării tarifare pentru noul produs energetic pe care societatea intenționa să-l producă, respectiv Motorină .X. cu minim 5% .X., iar prin adresa nr. .X./ .X./ .X./28.X.2011, direcția a comunicat că noul produs se încadrează la .X..

Organele vamale menționează că pentru obținerea dreptului de a achiziționa în regim suspensiv de la plata accizelor bioedisel se impunea ca societatea să modifice autorizația de antrepozit cu includerea produsului .X. ca materie primă și revizuirea autorizației integrate de mediu.

Din verificările efectuate asupra documentelor din perioada iunie 2011-noiembrie 2012, echipa de control a constatat că S.C. .X. S.R.L. s-a aprovizionat cu .X. de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.A. în baza facturilor de achiziție în care contravaloarea accizelor a fost evidențiată separat.

De asemenea, organele vamale au constatat că fiecare cantitate de .X. achiziționată cu plata accizelor și introdusă în procesul de fabricație a Motorinei .X. a fost înregistrată de societate în evidența contabilă ca materie primă, și ulterior ca produs finit obținut în urma amestecului de .X. cu motorină.

Totodată, echipa de control a constatat că livrarea cantităților de Motorină .X. s-a efectuat în baza facturilor fiscale emise de S.C. .X. S.R.L. în care contravaloarea accizelor a fost evidențiată separat, iar plata acestora a fost efectuată anticipat.

În urma controlului efectuat organele vamale au stabilit că S.C. .X. S.R.L. a achiziționat în perioada iunie 2011-noiembrie 2012 .X. pentru care a achitat accize în sumă de .X. lei, sumă solicitată la restituire, dar această situație nu se încadrează în prevederile art.117 alin.(1) lit.b) din Codul de

procedură fiscală privind restituirile de sume plătite în plus față de obligația fiscală.

Având în vedere faptul că starea de fapt fiscală a societății constată de organele vamale în urma controlului efectuat nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute de art.206<sup>42</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru restituirea sau scutirea de accize pentru produse energetice, cererea de restituire de accize formulată de S.C. .X. S.R.L. a fost respinsă în totalitate pentru suma de .X. lei.

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

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de restituirea accizelor în sumă de .X. lei aferente bioediselului utilizat pentru obținerea motorinei .X., în condițiile în care această situație nu se încadrează în niciuna din cele prevăzute de legislația fiscală pentru restituirea de accize.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a depus Cererea de restituire de accize nr. .X./06.X.2012 la Administrația Finanțelor Publice .X. înregistrată sub nr. .X./06.X.2012, prin care a solicitat restituirea sumei de .X. lei reprezentând accize achitate pentru cantitatea de .X. achiziționată în perioada iunie 2011-noiembrie 2012.

Pentru soluționarea cererii de restituire organele vamale au efectuat un control la societate și au constatat că produsul .X. a fost utilizat ca materie primă în procesul de producție pentru fabricarea produsului finit accizabil Motorină .X..

De asemenea, echipa de control a constatat că societatea deține autorizație de antrepozit fiscal nr. .X. emisă în data de 29.11.2011 care înlocuiește autorizația nr. .X. emisă în data de 28.X.2010, care nu are înscrisă la materiile prime accizabile care pot fi achiziționate în regim suspensiv de accize produsul .X. utilizat de aceasta la producerea produsului finit accizabil Motorină .X. întrucât nu a obținut extinderea autorizației de antrepozit fiscal. Livrarea produsului Motorină .X. din antrepozitul fiscal s-a efectuat cu plata accizelor.

Prin contestația formulată societatea precizează că pentru materia primă .X. a achitat acciza de două ori, o dată la achiziția produsului și a doua oară la livrarea produsului finit Motorină .X., motiv pentru care în conformitate

cuart.117 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, solicită restituirea contravalorii accizelor achitate în plus față de obligația fiscală datorată.

**În drept,** sunt incidente dispozițiile art.117 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“ART. 117**

**Restituiri de sume**

**(1) Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:(...)**

**b) cele plătite în plus față de obligația fiscală;**

**(...)”**

Din prevederile legale enunțate, se reține că sumele pot fi restituite dacă acestea au fost plătite în plus față de obligațiile fiscale declarate.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a achiziționat în perioada iunie 2011-noiembrie 2012 .X. ca materie primă care a fost utilizată pentru producerea de Motorină .X..

Având în vedere faptul că la data achiziției .X.ului societatea nu avea înscris în autorizația de antrepozit fiscal nr. .X. ca materie primă produsul .X., acesta nu a putut fi achiziționat în regim suspensiv de accize, fapt pentru care S.C. .X. S.R.L. a achitat accizele pentru .X.ul utilizat ca materie primă în producerea Motorinei .X..

Produsul finit Motorină .X., livrat către alți operatori economici cu accize, care conține un amestec de bioedisel cu motorină este un alt produs accizabil, cu caracteristici și cod tarifar diferit, respectiv .X., față de materia primă .X. care are ca și încadrare tarifară .X..

Prin urmare, achiziția de .X. și livrare de motorină sunt operațiuni distincte pentru care societatea a achitat accize în conformitate cu prevederile Codului fiscal, respectiv la data achiziției bioediselului întrucât autorizația de antrepozit fiscal nu îi permitea societății să beneficieze de regimul suspensiv de accize și la data livrării din antrepozitul fiscal a motorinei.X., produs energetic accizabil.

Totodată, art.206<sup>3</sup>, art.206<sup>21</sup> și art. 206<sup>22\*</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ ART. 206<sup>3</sup>

**Definiții**

**(...)<sup>3</sup>.antrepozitarul autorizat este persoana fizică sau juridică autorizată de autoritatea competentă, în cadrul activității sale, să producă, să transforme, să dețină, să primească sau să expedieze produse accizabile în regim suspensiv de accize într-un antrepozit fiscal;**

4. *antrepozitul fiscal este locul în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, în condițiile prevăzute de prezentul capitol și de normele metodologice;(....)*

ART. 206<sup>21</sup>

*Reguli generale*

*Producția și transformarea produselor accizabile trebuie realizate într-un antrepozit fiscal.(...)*

*(7) Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada perceperii accizelor, atrage plata acestora.*

*(9) Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal.*

*(10) Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută. (...)*

ART. 206<sup>22\*</sup>)

*Cererea de autorizare ca antrepozit fiscal*

*(1) Un antrepozit fiscal poate funcționa numai pe baza autorizației valabile, emisă de autoritatea competentă prin Comisia instituită la nivelul Ministerului Finanțelor Publice pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate, denumită în continuare Comisie.(...)”*

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege mai sus menționate se reține că antrepozitul fiscal este locul în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat și poate funcționa numai pe baza autorizației valabile, emisă de autoritatea competentă.

Or, în speță, S.C. .X. S.R.L. nu deținea autorizație de antrepozit fiscal pentru produsul bioedisel pentru a beneficia de regimul suspensiv de accize, iar deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada perceperii accizelor, atrage plata acestora.

Astfel, în lipsa autorizației de antrepozit fiscal care să conțină ca materie primă produsul .X. și care i-ar fi permis achiziționarea în scutire directă, respectiv deplasarea în regim suspensiv de accize a acestuia, societatea nu putea achiziționa produsul .X. decât cu plata accizelor, legislația aplicabilă în speță neconținând prevederi cu privire la restituirea accizei plătite la achiziționarea unui produs accizabil utilizat pentru producerea unui alt produs accizabil în afara condițiilor stabilite prin autorizația de antrepozit fiscal valabilă în perioada controlată.

În consecință, societatea a procedat conform prevederilor legale în vigoare și a achiziționat materia primă .X. cu plata accizelor.

În concluzie, solicitarea contestatoarei de restituire a accizelor în sumă de .X. lei achitate în perioada iunie 2011- noiembrie 2012, nu se încadrează în situația privind restituirea de accize pentru produse energetice prevăzute la art.117 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care în mod legal organele fiscale au respins în cererea societății de restituire a accizelor.

Faptul că societatea a utilizat .X. în incinta antrepozitului fiscal pentru obținerea unui alt produs accizabil în condițiile în care nu deținea autorizațiile prevăzute de lege în vederea achiziționării biodiselului în regim de scutire directă de la plata accizelor nu îi dă dreptul să solicite un alt tip de scutire, neprevăzut de legislația în materie pentru biodiselul folosit la obținerea altui produs accizabil.

Într-adevăr legiuitorul a prevăzut ca pentru produsele accizabile utilizate în cadrul antrepozitului fiscal de producător pentru obținerea altor produse accizabile operatorul să nu plătească accize instituind scutirea directă, însă așa cum s-a reținut mai sus acordarea acestei scutiri a fost condiționată de deținerea autorizației de antrepozit fiscal în care să fie înscrise materii prime ce pot fi deplasate în regim suspensiv de accize.

Societatea contestatoare a cunoscut dispozițiile normative incidente în materie, organele fiscale constatând că biodiselul a fost achiziționat la prețuri cuprinzând accizele iar produsul finit obținut, respectiv Motorina .X., a fost comercializat cu accize însă solicitarea de restituire a accizelor pentru livrarea de motorină și-a întemeiat-o pe dispozițiile art.117 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care așa cum s-a reținut anterior nu sunt aplicabile în cauză. Mai mult, articolul invocat se referă la obligațiile fiscale achitate de către contribuabili în quantum mai mare decât cele declarate de aceștia, or în cazul de față contestatoarea a achitat accizele pe care le datora la bugetului de stat, calculate și declarate conform prevederilor legale, nefiind plăți efectuate în plus așa cum eronat susține societatea în contestația formulată.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia *"...faptul generator și exigibilitatea accizei nu poate interveni de mai multe ori pentru același produs accizabil..."*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că nu este vorba de același produs accizabil întrucât materia primă este .X., dar produsul finit este un amestec de bioeisel cu motorină din care a rezultat motorina .X. care are caracteristici



diferite și cod tarifar diferit, .X.ul fiind asimilat motorinei din punct de vedere fiscal numai în vederea stabilirii nivelului de accizare.

Referitor la invocarea de către societate a prevederilor art.206 ^42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că din interpretarea acestui articol rezultă în mod clar dreptul persoanei de a solicita restituirea accizelor, se reține că restituirea/remiterea de accize pentru produsele eliberate pentru consum nu poate genera alte scutiri decât cele prevăzute la art.206^58 - 206^60 din actul normativ mai sus precizat.

Dacă s-ar da curs solicitării societății restituirea sau remiterea accizelor în speța de față ar genera o scutire în afara celor prevăzute în mod expres de legiuitor la Secțiunea 13 "Scutiri la plata accizelor" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât în lipsa autorizației de antrepozit fiscal care să conțină produsul bioedisel, acesta nu putea fi achiziționat decât cu plata accizelor.

Având în vedere cele reținute, precum și prevederile art.216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 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, republicată, potrivit caruia:

*"Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat", se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând accize.*

Pentru considerentele reținute în cuprinsul prezentei decizii și în baza prevederilor legale invocate, precum și temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

**DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de **S.C. .X. S.R.L.** impotriva Deciziei de respingere în totalitate a cererii de restituire accize nr. .X./15.X.2013 emisă în baza Procesului verbal nr. .X./12.X.2013 de organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru **accize în sumă de .X. lei.**

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

**DIRECTOR GENERAL,**