

DECIZIA nr. 89 din 10.03.2011  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL** inregistrata la  
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, asupra contestatiei depusa de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. x, sector x.

Obiectul contestatiei remisa prin posta in data de x si inregistrata la Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X sub nr. x, il constituie decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x emisa in baza procesului verbal nr.x prin care organul vamal a stabilit in sarcina societatii drepturi vamale in suma totala de x lei din care suma de x lei reprezinta accize si TVA si suma de x lei reprezinta accesorii aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

I. Prin contestatia inregistrata la Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X sub nr. x, **SC X SRL** solicita revocarea deciziei pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, precum si a procesului verbal nr.x din x pentru urmatoarele considerente:

In data de 06.05.2009, **SC X SRL**, in baza contractului de prestari servicii si expeditie import/export produse petroliere nr. x incheiat cu prestatorul SC X SA, a depus la autoritatea vamala competenta declaratia sumara nr. x, prin care a introdus temporar, in rezervorul x al SC X SA – depozitul sud, cu statutul de marfa depozitata temporar, respectiv cantitatea de x kg motorina.

SC X SA este conform legislatiei fiscale aplicabile in perioada controlata, antrepozit fiscal de depozitare ce beneficiaza de un regim special in sensul stabilirii unui quantum zero al garantiilor constituite.

Ulterior societatea a depus la Biroul vamal X Port Vechi documentul administrativ unic nr. I x, care a fost acceptat de autoritatea vamala, aceasta fiind de acord sa deruleze toate operatiunile comerciale ce se pot efectua in baza acestui acord, fara plata taxelor ce ar fi datorate, in cazul in care produsul care face obiectul cauzei ar fi fost considerat ca iese din regimul de antrepozitare vamala.

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 si nici nu au avut informatii noi care sa conduca la masura schimbarii/modificarii declaratiilor vamale initiale.

Nu este de acord cu stabilirea in sarcina sa de accize si TVA intrucat dispozitiile art. 186 si art. 191 din Codul fiscal nu prevad ca pentru deplasarea produselor accizabile in regim suspensiv de accize de la un birou vamal catre un antrepozit fiscal din Romania, importatorul/declarantul marfurilor/proprietarul produselor accizabile avea obligatia de a fi autorizat ca si antrepozitar al unui antrepozit fiscal din Romania.

Nu a incalcat prevederile pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date in aplicarea art. 191 din Codul fiscal, in sensul ca a respectat conditiile care trebuiau indeplinite la momentul deplasarii produselor accizabile de la biroul vamal de intrare la antrepozitul fiscal al SC X SA, iar potrivit alin 5 si alin 8 al pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.

44/2004, cu modificarile ulterioare, dovada constituirii garantiei o face antrepozitul fiscal primitor.

Nu a facut altceva decat sa solicite, in mod legal, plasarea unui produs accizabil in regim suspensiv de la plata accizei atat timp cat acesta nu a fost eliberat pentru consum, in cadrul unui antrepozit fiscal de depozitare autorizat pe baza documentului unic administrativ, or dupa validarea declaratiei vamale si plasarea marfii in regim suspensiv de la plata accizei, organele vamale se razgandesc si pe baza unei noi interpretari stabilesc de plata accize si TVA deja achitate la momentul scoaterii marfii din antrepozit pentru consum sau livrate catre alt antrepozit pe baza de DAI conform ordinilor de plata prezentate pe durata controlului.

Organele vamale confunda faptul generator al platii accizelor cu exigibilitatea accizei, notiuni ce se regasesc la art. 164, art. 165 si art. 166 din Codul fiscal.

Societatea critica interpretarea din adresa Directiei de Supraveghere si Control Vamal din cadrul Autoritatii Nationale a Vamilor nr. x, comunicata organului de control, potrivit careia "la momentul efectuarii formalitatilor vamale **SC X SRL** nu avea calitatea de antrepozitar autorizat, conditie obligatorie in vederea expedierii sau plasarii produselor accizabile intr-un antrepozit fiscal".

In Codul fiscal, la articolele despre detinerea marfii in regim suspensiv de accize nu se vorbeste despre obligatia ca marfa sa fie in proprietatea antrepozitarului, iar prevederile art. 191 din Codul fiscal cu privire la deplasarea unui produs accizabil intre un birou vamal de intrare in teritoriul comunitar si un antrepozit vamal, sunt aplicabile "indiferent de proprietarul produselor respective", asa cum se precizeaza in adresa Directiei de legislatie in domeniul accizelor nr. x.

Statutul marfurilor a fost modificat, respectiv din depozitul temporar in care se gaseau, tot in incinta X, pe baza declaratiei sumare si a permisului de descaracre, a devenit marfa cu statut comunitar, aflata in regim vamal suspensiv de la plata accizelor si a TVA (fiind plasata practic in acest regim nemodificandu-si locatia) pe baza declaratiilor vamale de intrare in libera circulatie, acceptate si validate de autoritatea vamala, care a vizat si certificat aceste declaratii si ca documente unice administrative de evidentiere a plasarii marfii in regim vamal suspensiv la plata accizelor, marfa nefiind eliberata in consum. Marfa a ramas in aceeasi locatie necirculand in sensul deplasarii acesteia dintr-o locatie in alta, nu necesita depunerea unei garantii care sa acopere plata accizei eventualelor pierderi de marfa pe durata deplasarii, iar in antrepozitul X, nu se constituie garantie.

Referitor la obligatiile suplimentare stabilite de organul vamal prin actul administrativ atacat, mentioneaza ca acestea nu sunt datorate, sumele fiind achitate catre bugetul de stat la termenul si in conditiile legale precizate de actele normative speciale.

In concluzie, societatea solicita revocarea Deciziei pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, precum si a procesului verbal de control nr. x emise de Directiei Regionale pentru Accize și Operatiuni Vamale X.

II. Prin decizia pentru regularizarea situatiei nr. x emisa in baza procesului verbal nr.x, reprezentantii Directiei Regionale pentru Accize și Operatiuni Vamale X arata ca in baza adresei Directiei de Supraveghere Accize si Operatiuni Vamale din cadrul Autoritatii Nationale a Vamilor nr. x au efectuat controlul ulterior al operatiunii vamale de import de motorina neconditionata, incadrata la pozitia tarifara NC 27101941, efectuata de societate in anul 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.

Urmare controlului organele vamale au constatat urmatoarele:

La data de x.05.2009, SC X SA, in calitate de operator portuar, a depus la Biroul vamal X declaratia sumara nr. x 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.

La data de 09.05.2009, **SC X SRL**, in calitatea de titular al operatiunii a depus la Biroul vamal X documentul administrativ unic nr. I x, in baza caruia a pus in libera circulatie cantitatea de x kg motorina, cod tarifar 2710.19.41.00, de origine necomunitara in valoare de x USD, conform facturii externe nr. x din din x emisa de x.

In rubrica 37 a documentului administrativ unic a fost inregistrat 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 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.

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

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.

Au fost incalcate prevederile art. 186 alin 2 si art. 191 din Codul fiscal, in sensul ca la momentul efectuării formalităților vamale societatea nu avea calitatea de antrepozitar autorizat, conditie obligatorie in vederea expedierii sau plasării produselor accizabile intr-un antrepozit fiscal si de asemenea, nu a avut constituite garanții banesti pentru declaratiile vamale analizate.

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 garanții 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.

Modul de plata 2 inregistrat 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.

Contractul de prestari servicii nr. x 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.

Efectele autorizatiilor de antrepozitare al caror titular este X nu puteau fi transmise pentru expedierea marfurilor de catre contestatoarea, regimul de transfer al autorizatiei fiind interzis, conform art. 184 din Codul fiscal.

In concluzie, 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 si TVA si suma de **x lei** reprezinta accesorii aferente.

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

***Cauza supusă soluționării este daca pentru importul de motorina societatea contestatoarea poate beneficia de scutire de la plata accizelor si TVA in conditiile in care din actele aflate la dosar nu rezulta daca marfa a fost plasata ulterior importului in antrepozit fiscal cu respectarea conditiilor impuse de legiutor pentru aceasta operatiune.***

**În fapt**, la data de x.05.2009, SC X SA, in calitate de operator portuar, a depus la Biroul vamal X declaratia sumara nr. x 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.

La data de x.05.2009, **SC X SRL**, in calitatea de titular al operatiunii a depus la Biroul vamal X documentul administrativ unic nr. I x, in baza caruia a pus in libera circulatie cantitatea de x kg motorina, cod tarifar 2710.19.41.00, de origine necomunitara in valoare de x USD, conform facturii externe nr. x din x2009 emisa de x.

In rubrica 37 a documentul administrativ unic a fost inregistrat 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 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.

Anterior punerii in libera circulatie, motorina, de origine necomunitara, a fost plasata dupa descarcarea din nave in depozit temporar, in depozitele SC X SA, cu declaratia sumara nr.x/x.05.2009.

Astfel, se retine ca, potrivit codului completat in casuta 37 a documentului administrativ unic nr. I x, marfa s-a deplasat intre biroul vamal de intrare in teritoriul comunitar si un antrepozit fiscal, iar prin deplasarea marfii, fie ea chiar scriptica, avand in vedere ca marfa nu a parasit fizic incinta X, societatea a procedat la modificarea statutului marfurilor accizabile din marfuri depozitate temporar aflate in supraveghere vamala si nesupuse drepturilor de import in marfuri aflate in regim suspensiv de antrepozitare cu plata accizelor si TVA suspendata.

Organele vamale au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 186 alin 2 si art. 191 din Codul fiscal, in sensul ca la momentul efectuării formalitatilor vamale societatea contestatoarea 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 motivarea contestatiei societatea sustine urmatoarele

- nu este de acord cu stabilirea in sarcina sa de accize si TVA intrucat dispozitiile art. 186 si art. 191 din Codul fiscal nu prevad ca pentru deplasarea produselor accizabile in regim suspensiv de accize de la un birou vamal catre un antrepozit fiscal din Romania, importatorul/declarantul marfurilor/proprietarul produselor accizabile avea obligatia de a fi autorizat ca si antrepozitar al unui antrepozit fiscal din Romania.

- nu a incalcat prevederile pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date in aplicarea art. 191 din Codul fiscal, in sensul ca a respectat conditiile care trebuiau indeplinite la momentul deplasarii produselor accizabile de la biroul vamal de intrare la antrepozitul fiscal al SC X SA, iar potrivit alin 5 si alin 8 al pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, dovada constituirii garantiei o face antrepozitul fiscal primitor.

- nu a facut altceva decat sa solicite, in mod legal, plasarea unui produs accizabil in regim suspensiv de la plata accizei atat timp cat acesta nu a fost eliberat pentru consum, in cadrul unui antrepozit fiscal de depozitare autorizat pe baza documentului unic administrativ, or dupa validarea declaratiei vamale si plasarea marfii in regim suspensiv de la plata accizei, organele vamale se razgandesc si pe baza unei noi interpretari stabilesc de plata accize si TVA deja achitate la momentul scoaterii marfii din antrepozit pentru consum sau livrate catre alt antrepozit pe baza de DAI conform ordinelor de plata prezentate pe durata controlului.

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

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

*“În legătură cu regimul produselor energetice importate de un operator economic care nu are calitatea de antrepozitar autorizat, produse pe care le plasează într-un antrepozit fiscal.*

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

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

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

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

În același timp constatarea organelor vamale potrivit careia, SC X SRL nu a avut constituite garanții banesti pentru declarațiile vamale analizate nu este de natură să determine neacordarea regimului suspensiv întrucât art. 248 din Legea nr. 86/2006

privind Codul vamal al 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 - dupa acceptarea conditiilor de autorizare a antrepozitului fiscal -, operatorul inregistrat, operatorul neinregistrat si reprezentantul fiscal au obligatia depunerii la autoritatea fiscala competenta a unei garantii, conform prevederilor din norme, care sa asigure plata accizelor care pot deveni exigibile."*

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

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

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

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

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

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



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

*“Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri*

*(1) Sunt scutite de taxă următoarele:*

*a) livrarea de bunuri care urmează:*

*[...]*

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

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

*[...]*

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

si de asemenea art. 2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.2218/2006 privind aprobarea Normelor de aplicare a scutirilor 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 urmeaza a fi plasate intr-un antrepozit fiscal, care devine in mod automat si antrepozit de TVA, poate beneficia de scutirea provizorie de la plata TVA, prevazuta la art. 144 alin 1 lit. a pct. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

In acelasi sens este si adresa Directiei de Legislatie in Domeniul TVA nr. x/10.04.2009, comunicata intr-o speta asemanatoare, aflata in copie la dosarul cauzei, unde se precizeaza ca **“importul de [...] care urmeaza a fi plasat in regim de antrepozit fiscal, beneficiaza de scutire provizorie de la plata TVA, prevazuta la art. 144 alin 1 lit. e.”**

De asemenea prin adresa nr. x/18.12.2008, aflata in copie la dosarul cauzei, transmisa unui alt operator economic, Directia de Legislatie in Domeniul TVA a precizat ca **“potrivit prevederilor art. 144 alin 1 lit a pct. 8 din Codul Fiscal, livrarile de bunuri care urmeaza a fi plasate in regim de antrepozit de taxa pe valoarea adaugata reprezinta operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere.**

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

Astfel, avand in vedere ca prin declaratiile vamale de punere in libera circulatie societatea a completat rubrica 37 cu codul de regim 0700-“Punere in libera circulatie si in mod simultan plasare sub un regim de antrepozit altul decat un regim de antrepozit vamal”, conform Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.

9988/2006 pentru aprobarea normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare și a documentului administrativ unic, organele vamale aveau obligația de a verifica dacă motorina a fost plasată în antrepozite fiscale și dacă antrepozitarul este autorizat să funcționeze în această calitate de către Ministerul Finanțelor Publice.

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

În speta sunt incidente și dispozițiile pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizează:

*"12.7. 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, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".*

La reevaluare organele vamale vor avea în vedere 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. 50 și art. 51 alin 1 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar art. 144, art. 163, art. 165, art. 180, , art. 183, art. 191, art. 193, art. 198 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 247 și art. 248 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României Ordinului vicepreședintelui A.N.A.F. nr. 7521/2006, 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 A.N.A.F. 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 emisă în baza procesului verbal nr.x, încheiate de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale X, pentru suma totală de **x lei** din care suma de **x lei** reprezintă accize și TVA și suma de **x lei** reprezintă accesorii aferente, urmând ca organele vamale, să procedeze în conformitate cu cele reținute prin prezenta decizie.

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