

DECIZIA nr. 306 din 2012
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 Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/09.05.2012, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, prin SCA "TZ si Asociatii", cu sediul in Bucuresti, str. , nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 1 si cu sediul in ales in Bucuresti, sos. NT nr. , cladirea AH, et. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul vamal teritorial sub nr. /03.05.2012, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. JB /03.04.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale, in baza raportului de inspectie fiscala nr. JB /03.04.2012, comunicata in data de **10.04.2012**, cu adresa nr. x/03.04.2012, prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii de plata in suma de **y lei** reprezentand:

- y1 lei - accize pentru carbune si cocs;
- y2 lei - accesorii aferente accizelor.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, 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**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, pentru tranzactiile cu huila energetica derulate in perioada 01.01.2007-31.12.2010.

Constatarile inspectiei fiscale au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. JB/03.04.2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. JB/03.04.2012, contestata, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma de y lei reprezentand accize pentru carbune si cocs in suma de y1 lei si accesorii aferente y2 lei.

II. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala incheiate la data de 03.04.2012, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Societatea a achitat in termen toate obligatiile catre bugetul de stat si a platit taxe semnificative inregistrand o crestere progresiva a activitatii economice.

In perioada verificata a efectuat import de huila energetica cod NC 2701.19.00 din federatia Rusa livrata ulterior catre Termica z.

Incepand cu data de 01.01.2007, carbunele si cocsul au devenit produse accizabile, acciza fiind exigibila la momentul livrarii catre companiile de extractie, respectiv de productie, iar scutirea de la plata accizei urma a se aplica in situatia solicitarii autorizatiilor de utilizator final.

La data de 06.03.2007, Termica z a obtinut autorizatii de utilizator final pentru anumite cantitati, in data de 23.07.2007 a incheiat contractul cu Termica z pentru livrarea cantitatii importate, in data de 10.09.2007 a depus cererea pentru suplimentarea cantitatii de produse

accizabile inscrise in autorizatia emisa pentru GI, iar in data de 13.11.2007 a fost emisa autorizatia de utilizator final pentru X.

Contribuabila invoca adresa nr. x/17.05.2010 emisa de Directia legislatie in domeniul accizelor pentru CET S, adresa nr. x/25.02.2011 prin care ANV a solicitat punctul de vedere Directiei legislatie in domeniul accizelor pentru aplicarea corecta a scutiilor si raspunsul transmis prin adresa nr. 54952/21.09.2011 care confirma faptul ca scutirea se acorda direct, cu conditia detinerii autorizatiei de utilizator final de catre centrala de productie a energiei electrice.

Inspectia fiscala a retinut in mod neintemeiat ca societatea datoreaza accize in suma de y ron, majorari de intarziere in suma de y2 ron si penalitati in suma de y3 ron pentru cantitatea de 26.126, 2 tone huila energetica, importata si livrata catre SC Termica z SA in perioada 17.09.2007-12.11.2007, pana la obtinerea autorizatiei de utilizator final nr.ROMCo /13.11.2007.

Perioada legala de control a fost depasita, controlul incepand la data de 21.06.2010 continuand in perioada 25.01.2011-18.03.2011 si finalizat in perioada 12.03.2011-30.03.2012, fara comunicarea vreunui motiv de suspendare.

2. Contestatara apreciaza ca, dispozitiile legale relevante in momentul efectuarii livrarii sunt: art.201 alin.1 lit.d, art.166 alin.1 lit.c, art. 175² alin.1 din Codul fiscal, pct.23.2 alin.1 si 2, pct. 5.^{1.1}, pct.23.11 alin. 2, pct.47 alin. 4 din Normele metodologice de aplicare, din analiza carora rezulta dreptul de a beneficia de scutire de la plata accizelor, chiar in cazul obtinerii autorizatiei ulterior livrarii ca scutirea, asa cum s-a considerat in cazul altor furnizori.

3. Raportat la situatia de fapt, prevederile legale incidente, punctele de vedere exprimate si corecta interpretare a acestora se impune concluzia ca societatea nu datoreaza accize pentru produsele importate in perioada 17.09.2007-12.11.2007, intarzierea in demararea si finalizarea procedurii obtinerii autorizatiei nefiind imputabila societatii.

4. Contestatara apreciaza ca nu exista o intarziere culpabila a societatii in executarea obligatiei de plata, relevante in acest sens fiind: art.16 alin.3 din Regulamentul CE nr.450/2008 al PE si al CE de stabilire a Codului vamal comunitar, art.255 din Codul vamal, art.41, art.43, art.44, art.45, art.85, art.87, art.111, art.119 din Codul de procedura fiscala, iar pentru a stabili obligatii suplimentare pentru neplata la scadenta, care reprezinta o forma de raspundere juridica, organele vamale aveau obligatia legala de a stabili si comunica debitul principal.

Societatea invoca faptul ca intr-o speta identica cu cea a Termica z o instanta judecatoreasca a anulat acte de control privind obligatia de plata a accizelor pentru nedetineria autorizatiei de utilizator final la data eliberarii spre consum, intrucat legea nu stabileste ca scutirea s-ar aplica numai la data obtinerii autorizatiei, ci permite aplicarea scutirii inainte de emiterea acesteia.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la acciza in suma de y1 lei

Cauza supusă solutionării este dacă societatea contestatoare putea livra în regim de scutire de la plata accizelor cărbunele încadrat la pozitia NC 2701.19.00 către SC TERMICA SA z, în condițiile în care, în perioada în care s-a efectuat livrarea beneficiarul nu a detinut autorizatia de utilizator final valabilă pentru perioada în care i-a fost livrat cărbunele

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. JB /03.04.2012, Serviciul Inspectie Fiscala si Supraveghere Produse Accizabile din cadrul Directiei Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale au efectuat, la cererea DRAOV Iasi - Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala din adresa nr. x/09.07.2010, prin care s-a solicitat "efectuarea unei inspectii fiscale partiale sau a unui control incrucisat, la SC X SRL" si a procesului verbal nr. /21.06.2010 privind verificarea tranzactiilor comerciale derulate de SC X Company SRL cu SC Termica SA z.

Organele vamale au constatat ca societatea a efectuat in perioada 17.09.2007-31.12.2010 importuri de carbune energetic (huila) cod NC 2701.19.00, in nume propriu, din Federatia Rusa, din care in perioada 20.09.2007-31.12.2010 a livrat cantitatea de

116.966,29 tone huila energetica catre SC TERMICA SA z, in perioada 19.09.2007-12.11.2007 fiind livrata cantitatea de x tone huila energetica.

Organele vamale au stabilit ca societatea nu poate beneficia de prevederile art. 175⁴ din Codul fiscal si pct. 5^{1.1} din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 privind exceptarea de la plata accizelor, intrucat la data achizitionarii produsului energetic, beneficiarul nu detinea autorizatia de utilizator final, stabilind in sarcina SC X Company SRL accize pentru carbune si cocs in suma de y1 lei.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor supuse accizelor si a produselor accizabile, precum si exceptarea de la plata accizelor, potrivit art. 162, art. 163, art. 175, art. 175², art. 175⁴ si art. 192 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 162. - Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datoreaza bugetului de stat pentru urmatoarele produse provenite din productia interna sau din import:

(...);

g) produsele energetice (...)."

"Art. 163. - In intelesul prezentului titlu, se vor folosi urmatoarele definitii:

a) *produsele accizabile sunt produsele prevazute la art. 162; (...);*

b) *productia de produse accizabile reprezinta orice operatiune prin care aceste produse sunt fabricate, procesate sau modificate sub orice forma; (...);*

f) *regimul suspensiv este regimul fiscal conform caruia plata accizelor este suspendata pe perioada producerii, transformarii, detinerii si deplasarii produselor (...)."*

"Art. 175. - (1) In intelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt:

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, daca acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

b) **produsele cu codurile NC 2701, 2702 si de la 2704 la 2715;** (...).

(2) Intra sub incidenta prevederilor sectiunilor a 4-a si a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar urmatoarele produse energetice:

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, daca acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele cu codurile NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 si 2707 50;

c) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69. Pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, 2710 11 25 si 2710 19 29, prevederile sectiunii a 5-a se vor aplica numai circulatiei comerciale in vrac;

d) produsele cu codurile NC 2711, cu exceptia 2711 11, 2711 21 si 2711 29;

e) produsele cu codul NC 2901 10;

f) produsele cu codurile NC 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 si 2902 44;

g) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetica, daca acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

h) produsele cu codul NC 3824 90 99, daca acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.

(3) **Produsele energetice pentru care se datoreaza accize sunt:**

a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 si 2710 11 59;

b) benzina fara plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 si 2710 11 49;

c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 pana la 2710 19 49;

d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 si 2710 19 25;

e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 pana la 2711 19 00;

f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 si 2711 21 00;

g) pacura cu codurile NC de la 2710 19 61 pana la 2710 19 69;

h) **carbune si cocs cu codurile NC 2701, 2702 si 2704.**

(4) Produsele energetice, altele decat cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize daca sunt destinate a fi utilizate, puse in vanzare ori utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat in functie de destinatie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru incalzire sau combustibilului pentru motor echivalent.

(5) Pe langa produsele energetice prevazute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus in vanzare ori utilizat drept combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a creste volumul final al combustibilului pentru motor este accizat la nivelul combustibilului pentru motor echivalent.

(6) *Pe langa produsele energetice prevazute la alin. (1), orice alt produs, cu exceptia turbei, destinat a fi utilizat, pus in vanzare sau utilizat pentru incalzire, este accizat cu acciza aplicabila produsului energetic echivalent (...).*"

"Art. 175². - (1) Carbunele si coqsul vor fi supuse accizelor, iar acciza va deveni exigibila la momentul livrarii acestor produse de catre companiile de extractie si, respectiv, de productie."

"Art. 175⁴. - (1) Prevederile privind accizarea nu se vor aplica pentru:

1. caldura rezultata si produsele cu codurile NC 4401 si 4402;

2. urmatoarele utilizari de produse energetice si energie electrica:

a) produsele energetice utilizate in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire; [...]"

b) utilizarea duala a produselor energetice.

Un produs energetic este utilizat dual atunci când este folosit atât în calitate de combustibil pentru încălzire, cât și în alte scopuri decât pentru motor sau pentru încălzire. Utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimica și în procesele electrolitice și metalurgice se considera a fi utilizare duală; (...)."

"Art. 192. - (1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibila la data cand produsul este eliberat pentru consum in Romania. (...).

(5) În cazul unui produs accizabil, care are dreptul de a fi scutit de accize, acciza devine exigibila la data la care produsul este utilizat în orice scop care nu este în conformitate cu scutirea.

(6) In cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibila, acciza devine exigibila la data la care produsul energetic este oferit spre vanzare sau la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire".

"Art. 193. - (3) *În cazul importului unui produs accizabil care nu este plasat într-un regim suspensiv, prin derogare de la alin. (1), momentul platii accizelor este momentul înregistrării declarației vamale de import.*"

"Art.201 (1) - Sunt scutite de la plata accizelor:

[...]

d) produsele energetice si energia electrică utilizate pentru productia combinată de energie electrică si energie termică: (...).

(2) Modalitatea si conditiile de acordare a scutirilor prevazute la alin. (1) vor fi reglementate prin norme."

Cu privire la aplicabilitatea prevederilor Titlului VII "Accize si alte taxe speciale", pct.5, pct. 5.^{1,1}, 5.¹⁻³, 17 si 23.2 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, asa cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 213/2007, publicata in Monitorul Oficial din 02/03/2007:

"5. (1) Produsele energetice, altele decat cele de la alin. (3) al art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt supuse unei accize, atunci cand:

a) produsele sunt realizate in scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele sunt puse in vanzare drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

c) produsele sunt utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.

(2) Orice operator economic aflat in una din situatiile prevazute la alin. (1), este obligat ca inainte de productie, de vanzare sau de utilizare a produselor energetice, sa adreseze o solicitare la Ministerul Finantelor Publice - Comisia cu atributii in autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru incadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor. Solicitarea va fi insotita obligatoriu de buletinul de analiza al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de incadrarea tarifara a produsului efectuata de Autoritatea Nationala a Vamilor si de avizul Ministerului Economiei si Comertului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize. (...).

(4) Pentru produsele aflate într-una din situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (2) și (3), **în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb**, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină".

"5.1.1 - (1) **Operatorii economici autorizați pentru extracția cărbunelui și operatorii economici producători de cocs se vor înregistra în calitate de operatori economici cu produse accizabile, la autoritatea fiscală centrală. Înregistrarea se face pe baza cererii prevăzute în anexa nr. 2.**

(2) Intră sub incidența prevederilor alin. (1) și operatorii economici care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse, exigibilitatea accizelor luând naștere la momentul livrării produselor respective către beneficiari."

"5.1.3 - (1) Operatorii economici care achiziționează produse energetice de natura celor prevăzute la art. 175 alin. (2) din Codul fiscal, în vederea utilizării în unul dintre scopurile prevăzute la art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a), b) și e) din Codul fiscal, vor depune în vederea înregistrării o cerere la autoritatea fiscală teritorială. Autoritatea fiscală eliberează o autorizație de utilizator final, potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 20, în care va fi menționat ca temei legal art. 175⁴ din Codul fiscal. Circulația acestor produse de la antrepozitul fiscal la utilizator va fi însoțită de documentul administrativ de însoțire, potrivit procedurii prevăzute la pct. 14.

(2) Autorizația de utilizator final are o valabilitate de un an de la data emiterii. Cantitatea de produse accizabile înscrisă într-o autorizație de utilizator final poate fi suplimentată în situații bine justificate, în cadrul aceleiași perioade de valabilitate a autorizației.

(3) Operatorii economici care achiziționează produse energetice, altele decât cele prevăzute la alin. (2) al art. 175 din Codul fiscal, în vederea utilizării în unul dintre scopurile prevăzute la art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a), b) și e) se înregistrează la autoritatea fiscală teritorială prin depunerea unei declarații pe propria răspundere, întocmită în 3 exemplare, privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective. Din cele 3 exemplare, cu numărul de înregistrare la autoritatea fiscală, unul se păstrează de către beneficiar, altul de către furnizor, iar al treilea de către autoritatea fiscală.

(4) Atât în cazul autorizației de utilizator final, **cat și al declarației pe propria răspundere, numărul autorizației sau declarației atribuit de către autoritatea fiscală teritorială va fi precedat de indicativul RO urmat de indicativul județului.** Acest număr este cel care, în cazul prevăzut la alin. (1), se comunică antrepozitului fiscal furnizor de către beneficiar, în vederea înscrierii în casuta 4 a documentului administrativ de însoțire.

(5) Autoritățile fiscale teritoriale vor ține o evidență a operatorilor economici prevăzuți la alin. (1) și (3) prin **înscrierea acestora în registre speciale.** De asemenea, vor asigura publicarea pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice a listei cuprinzând acești operatori economici, lista care va fi actualizată lunar până la data de 15 a fiecărei luni".

"17. (3) **În cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului".**

"23.2 (1) **În situațiile prevăzute la art. 201 alin. (1) lit. c), d) și h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea se acordă direct cu condiția ca energia electrică să provină de la operatorii economici autorizați de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRE), iar produsele energetice să fie aprovizionate direct de la un antrepozit fiscal, de la un operator înregistrat, de la un importator, din operațiuni proprii de import, de la companii de extracție a cărbunelui sau alți operatori economici care comercializează acest produs ori de la un distribuitor autorizat, în cazul gazului natural.**

(2) Pentru aplicarea scutirii, titularii centralelor de producție de energie electrică, ale centralelor combinate de energie electrică și termică, precum și operatorii economici utilizatori ai produselor energetice prevăzute la art. 201 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, vor solicita autorității fiscale teritoriale în raza căreia își au sediul, autorizații de utilizator final pentru produse energetice."

De asemenea, potrivit pct. 1 din Precizarile de aplicare a unor prevederi de la titlul VII "Accize si alte taxe speciale" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 522/2007:

"Intra sub incidenta prevederilor alin. (1) si (3) ale pct. 5^{1.3} si operatorii economici care achizitioneaza in vederea comercializarii catre utilizatorii finali prevazuti la alin. (1) si (3) ale aceluiasi punct produse energetice care in mod evident nu pot fi utilizate drept combustibil pentru motor sau drept combustibil pentru incalzire ori sunt achizitionate in ambalaje altele decat cele aferente circulatiei comerciale in vrac.

*Potrivit dispozitiilor legale precitate rezulta ca, din punct de vedere fiscal, toate produsele energetice sunt considerate produse accizabile, iar produsele energetice se impart in **produse energetice pentru care se datoreaza accize, intre care si produsele cu codurile NC 2701, 2702 si de la 2704 la 2715 si produse energetice exceptate de la plata accizelor datorita utilizarii lor specifice, dar supuse accizelor in situatia in care sunt oferite spre vanzare.***

Mai mult, chiar si produsele care nu sunt definite ca produse energetice sunt supuse accizelor, daca ele sunt destinate a fi utilizate, puse in vanzare ori utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.

*In situatia in care produsele energetice sunt exceptate de la plata accizelor intrucat sunt utilizate in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire, **operatorii economici vanzatori si utilizatori sunt supusi unui regim distinct de autorizare sau inregistrare la autoritatea fiscala teritoriala, care sa dovedeasca scopul utilizarii si sa asigure autoritatilor fiscale verificarea respectarii utilizarii efective a produselor conform scopului declarat.** Astfel, exceptarea se aplica produselor energetice, altele decat cele supuse regimului de antrepozitare ori de deplasare si primire in regim suspensiv, **daca ele sunt livrate direct utilizatorilor finali de catre operatorii economici care achizitioneaza astfel de produse in vederea comercializarii, inclusiv prin achizitii intracomunitare ori import, cu conditia ca atat vanzatorul, cat si utilizatorul final sa respecte obligatia de a depune la autoritatea fiscala teritoriala declaratii pe propria raspundere** din care sa rezulte scopul pentru care sunt achizitionate produsele.*

*Prin urmare, in cazul produselor energetice cu codul NC 2701.19.99, **utilizarea lor in alte scopuri decat in calitate de combustibil** pentru motor sau combustibil pentru incalzire si utilizarea duala a acestora, dupa cum prevede in mod expres art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 din Codul fiscal **este exceptata de la plata accizelor.** Fiind o exceptie de la regimul general de accizare al produselor energetice, aceasta este de stricta interpretare, aplicabila doar produselor energetice pentru care se face dovada utilizarii lor in scopurile exceptate stabilite de legiuitor.*

*Pe cale de consecinta, in cazul unui produs accizabil, care are dreptul de a fi scutit de accize, exigibilitatea acesteia intervine la data la care produsul este utilizat in alt scop care nu este in conformitate cu scutirea, iar pentru produsele energetice, pentru care acciza nu a fost anterior exigibila, acciza devine exigibila la data la care produsul energetic **este oferit spre vanzare.***

In conformitate cu prevederile mai sus citate, scutirea se acordă direct, cu conditia ca beneficiarul să detină autorizatia de utilizator final si respectând conditia ca produsele energetice să fie livrate de un antrepozit fiscal, sau de la un importator autorizat de Ministerul Economiei si Comertului, iar pentru aplicarea scutirii, titularii centralelor de productie energetică, ai centralelor combinate de energie electrică si termică având obligatia să solicite autorității fiscale în raza căreia își au sediul social, autorizatii de utilizator final pentru produsele energetice.

In speta, din coroborarea prevederilor mai sus citate se retine că, pentru ca societatea contestatoare să poată livra către SC TERMICA SA z huila energetica in regim de scutire directă de la plata accizelor trebuiau îndeplinite cumulativ, două conditii si anume:

- înregistrarea la autoritatea fiscală a SC X COMPANY SRL în calitate de **operator economic cu produse accizabile autorizat în domeniul cărbunelui cu produse accizabile**, în conformitate cu prevederile pct.23.2 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- detinerea de către SC TERMICA SA z a **autorizatiei de utilizator final** de produse energetice, în conformitate cu prevederile pct.23.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de legislatie in domeniul accizelor din Ministerul Finantelor Publice, prin adresa nr. 286526/345418/17.05.2010, unde se precizeaza:

"1. Carbonele incadrat tarifar la codurile NC 2701 si 2702 a devenit un produs energetic accizabil incepand cu 1 ianuarie 2007, exigibilitatea accizei intervenind, potrivit prevederilor Codului fiscal in vigoare la acea data, la momentul livrării produsului de către companiile de extractie.

Totodata, la art.201 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal in vigoare incepand cu 1 ianuarie 2007 s-a prevazut ca acest produs energetic este scutit de la plata accizelor atunci cand este utilizat pentru productia combinata de energie electrica si termica, in conditiile prevazute de normele metodologice.

Potrivit prevederilor din normele metodologice scutirea se acorda direct, cu conditia detinerii autorizatiei de utilizator final de catre beneficiarul scutirii care asigura achizitionarea produsului la preturi fara acciza."

Anterior, prin adresa nr. 286056/286212/286384/286542/22.12.2008, înregistrată la autoritatea vamală sub nr. 75716/29.12.2008, Directia de legislatie in domeniul accizelor din Ministerul Economiei si Finantelor se pronuntase in sensul ca:

"In situatia de la art. 175⁴, mentionat mai sus, în conformitate cu prevederile de la alin. (3) al pct. 5^{1.3} de la titlul VII din normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, operatorii economici care achizitioneaza produse energetice, altele decat cele prevazute la alin. (2) al art. 175 din Codul fiscal, au obligatia de a se înregistra la autoritatea competenta prin depunerea unei declaratii pe propria raspundere.

De asemenea, mentionam ca în aplicarea prevederilor pct. 5^{1.3} din norme au fost emise unele precizari aprobate prin OMFP nr. 522/2007, potrivit carora exceptarea de la plata accizelor în cazul reglementat la alin. (3) al acestui punct se acorda si pentru produsele energetice livrate direct utilizatorului (final) de catre operatorii economici care achizitioneaza produsele în vederea comercializării către utilizatori finali, sau de catre operatorii economici care efectueaza achizitii de produse energetice din alte state membre sau din import (importatori), cu respectarea aceleiasi conditii de a depune declaratia pe proprie raspundere.

Ca urmare a celor prezentate, exceptarea de la plata accizelor pentru produsele energetice aflate sub incidenta art. 175⁴ din Codul fiscal, nu se aplica atunci când comercializarea produselor respective către utilizatori se realizeaza prin intermediul mai multor operatori economici comercianti".

Totodata, cu adresa nr.425189/20.09.2011, înregistrată la ANV sub nr.54952/21.09.2011, urmare solicitării DRAOV Bucuresti din adresa nr.2098/15.02.2011 referitor la aplicarea prevederilor art.175 alin.(3) lit.h) din Codul fiscal, pentru carbunele si cocsul cu codurile NC 2701, 2702 si 2704, Directia de legislatie in domeniul accizelor a precizat urmatoarele:

"In legatura cu tratamentul fiscal din punct de vedere al accizelor aplicabil cărbunelui si cocsului **dupa data de 01.01.2007** va comunicam urmatoarele:

Potrivit prevederilor art.175² din Codul fiscal si a pct. 5.1¹ alin.(2) din Normele metodologice în vigoare începând cu 01.01.2007, prin derogare de la regula generala stabilita la art.192 din Codul fiscal, **pentru cocsul si carbunele importat, exigibilitatea accizelor ia nastere la momentul la care importatorul livreaza aceste produse catre beneficiari si nu la momentul importului.**

În conformitate cu prevederile art.201 alin.(1) lit.c) si d) din Codul fiscal si în condițiile prevazute la pct.23.2 din Normele metodologice în vigoare începând cu 01.01.2007, carbunele si cocsul sunt scutite de la plata accizelor atunci când sunt utilizate pentru productia combinată

de energie electrică și energie termică. În baza prevederilor de la pct.23.2 din Normele metodologice menționat mai sus, **scutirea de la plata accizelor se acordă direct, o condiție necesară aplicării acestui regim constând în deținerea autorizației de utilizator final de către centrala de producție a energiei electrice sau a centralei de producție combinată de energie electrică și termică.**”

În speta, organele vamale au stabilit că SC X Company SRL nu poate beneficia de prevederile art. 175⁴ din Codul fiscal privind scutirea de la plata accizelor aferentă livrării de huilă energetică, importată în nume propriu, către Uzina Termică Z, pe motiv că la data achiziționării produsului energetic beneficiarul nu deținea autorizația de utilizator final, aceasta fiind dobândită începând cu data de 13.11.2007.

Din documentele existente la dosarul cauzei și din constatările organelor vamale rezultă că, societatea contestatoare a importat din Federația Rusă, **în nume propriu**, în perioada septembrie 2007 - decembrie 2010, huilă energetică, cu codul 2701.

În baza contractului de furnizare huilă energetică nr. x/23.07.2007, având condiția de livrare DDP - Stația CFR Varatec privind livrarea cantității de 60.000 tone huilă energetică, cu facturile nr. /20.09.2007, /24.09.2007; /26.09.2007; /26.09.2007; /27.09.2007; /28.09.2007; /01.10.2007; /01.10.2007; /04.10.2007; /04.10.2007; /05.10.2007; /10.10.2007; /10.10.2007; /15.10.2007; /17.10.2007; /17.10.2007; /23.10.2007; /23.10.2007; /23.10.2007; /25.10.2007; /24.10.2007; /26.10.2007; /31.10.2007; /31.10.2007; /31.10.2007; /01.11.2007; /06.11.2007; /06.11.2007; /06.11.2007; /06.11.2007; 5 /07.11.2007, SC X Company SRL a livrat cantitatea de x tone huilă energetică importată în nume propriu către Termica SA Z.

Se reține faptul că, la data livrării carbunelui către beneficiar, societatea contestată era înregistrată ca operator economic cu produse accizabile, iar societatea beneficiară nu deținea autorizația de utilizator final, conform prevederilor art.201 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, contestată a depus la dosarul cauzei autorizația de utilizator final nr. ROMCO /**13.11.2007**, emisă de ANAF - DGAMC sub nr. x/21.11.2007, prin care SC Termica SA Z se autorizează ca utilizator de final de produse accizabile și care îi permite achiziționarea în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut de art.201 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal pentru cantitatea de 30.000 tone de huilă, cod NC 2701.19.00, valabilă pentru perioada 13.11.2007-06.03.2008.

Referitor la argumentele contestației conform cărora beneficiază de scutire directă de la plata accizelor, se rețin următoarele:

Asa cum s-a reținut anterior, potrivit art.175 alin.(3) lit.h) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2007 carbunele și cocsul cu codurile NC 2701, 2702 și 2704 sunt produse energetice pentru care se datorează accize, iar în conformitate cu prevederile art. 175² alin.(1) din Codul fiscal acciza devine exigibilă la momentul livrării acestor produse către beneficiari.

În ceea ce privește invocarea, ca motivatie în acordarea scutirii de la plata accizelor a dispozițiilor art.201 alin.(1) din Codul fiscal și ale normelor metodologice de aplicare, așa cum s-a reținut, aceste prevederi sunt aplicabile cu condiția ca beneficiarul produselor energetice să dețină declarație pe propria răspundere sau autorizație de utilizator final.

Or, așa cum s-a reținut anterior, la data achiziționării produsului energetic, SC TERMICA SA Z nu deținea autorizația de utilizator final pentru achiziționarea de la SC X COMPANY SA a produselor energetice în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut de Codul Fiscal la art.201 alin.(1) lit.d), aceasta fiind emisă la data de **13.11.2007**, nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții expres prevăzute de lege.

În consecință, conform prevederilor legale în vigoare și a celor precizate, societatea contestatoare nu putea livra produse energetice în regim de scutire de la plata accizelor în perioada **20.09.2007 – 12.11.2007**.

Ca atare, simpla invocare ca argument in vederea aplicarii scutirii de la plata accizelor a dispozitiilor art.201 alin.1 lit.d, art.166 alin.1 lit.c, art.175² alin.1 din Codul fiscal, pct.23.2 alin.1 si 2, pct.5.^{1,1}, pct.23.11 alin.2, pct.47 alin. 4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si dreptul de a beneficia de scutire de la plata accizelor, chiar in cazul obtinerii autorizatiei ulterior livrarii reprezinta un punct de vedere personal, fara fundamentare legala, ce nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care dispozitiile acestor articole si precizarile date in aplicarea unitara a acestor prevederi stipuleaza in mod expres faptul ca scutirea de la plata accizelor se acorda direct, cu conditia detinerii autorizatiei de utilizator final de catre centrala de productie a energiei electrice sau a centralei de productie combinata de energie electrica si termica.

Mai mult, constatarile organelor vamale au la baza documentele justificative si evidentele contabile puse la dispozitie de catre societate (in temeiul art. 52 din OG nr. 92/2003), din care rezulta in mod clar faptul ca nu au fost indeplinite conditiile legale pentru ca operatiunea sa fie scutita de la plata accizelor.

Referitor la motivatia contestatarei privind acordarea scutirii intr-o situatie similara altui contribuabil si anexarea procesului verbal de control incrucisat la SC Termica SA z din data de 07.05.2010 vizand achizitiile efectuate de la GI 2000, se retine ca in aceasta situatie organele de inspectie fiscala au constatat ca “societatea detine, pentru perioada verificata, Autorizatia de utilizator final nr.... si nr.... valabile pentru relatia comerciala cu SC GI SA.”

De asemenea, invocarea ca argument in sustinerea contestatiei a Hotararii Curtii de Apel Suceava nr.155/26.04.2012 nu poate fi retinuta, intrucat aceasta vizeaza actiunea formulata de Termica SA z impotriva deciziei nr.x/19.07.2011 emisa de DGSC din cadrul ANAF privind solutionarea contestatiei formulate impotriva deciziei de impunere nr. /30.06.2010 intocmita de DRAOV Iasi, prin care s-au stabilit in sarcina Termica SA z accize aferente eliberarii spre consum de huila energetica, fara sa detina autorizatie de utilizator final.

Or, in speta, obligatia de plata a accizelor a fost stabilita in sarcina SC X Company SRL, in calitate de importator, vizand livrarile de huila energetica efectuate catre SC Termica SA z, pentru perioada in care beneficiarul nu a detinut autorizatie de utilizator final si pentru care, asa cum s-a retinut anterior, dispozitiile legale prevad in mod expres obligatia detinerii acesteia.

Potrivit art.206 din Codul de procedura fiscala:

“(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

(...);

d) **dovezile pe care se întemeiaza;** (...).”

In ceea ce priveste observatia societatii privind prelungirea perioadei de inspectie fiscala, din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca, in vederea aplicarii unitare a legislatiei, in data de 15.02.2011 s-au solicitat precizari Directiei de legislatie in domeniul accizelor din cadrul MFP, raspunsul fiind primit in data de 20.09.2011.

Referitor la invocarea de catre contestatara a unui proiect de raport de inspectie prin care nu erau stabilite nereguli, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca raportul de inspectie fiscala nu este aprobat nefiind emisa in baza acestuia vreo decizie de nemodificare a bazei de impunere.

In consecinta, avand in vedere ca dispozitiile legale imperative în materia scutirii de la plata accizelor nu au fost respectate, precum si prevederile art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art.213** - (1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) **Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ**

fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”, rezulta ca in mod corect organele vamale au stabilit in asarcina societatii obligatia de plata a sumei de y1 lei reprezentând accize pentru cărbune si cocs, intrucat SC X Company SRL nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa modifice constatările organelor vamale cu privire la accizele aferente produselor energetice livrate catre Uzina Termica SA z, astfel incat contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la majorările de intarziere aferente accizelor in suma de y2 lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de accize pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. JB /03.04.2012 i s-au stabilit societatii accesorii aferente accizelor pentru carbune si cocs stabilita suplimentar de inspectia fiscala in suma totala de y2 lei, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, calculate pentru perioada 25.10.2007-14.03.2012.

Prin contestatia formulata, societatea invoca stabilirea eronata a accesoriilor debitul fiind nedatorat si intarzierea in comunicarea si individualizarea obligatiilor de plata prin decizie de impunere, ceea ce a determinat calcularea accesoriilor pentru o perioada mai mare.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119 si art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.”

Potrivit Codului de procedura fiscala, republicata, modificata prin OUG nr.39/2010:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de întârziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura accizelor in suma de y1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, urmeaza a se respinge contestatia si pentru accesoriile aferente in suma de y2 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. JB /03.04.2012, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

In ceea ce priveste observatia privind stabilirea eronata a obligatiilor de plata, prin invocarea intarzierii in individualizarea si comunicarea obligatiilor de plata asa cum s-a retinut la pct.3.1 din decizie, aceasta s-a datorat tocmai faptului ca, in vederea solutionarii juste si unitare a cauzei, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii directiei de specialitate din cadrul MFP, asa cum rezulta din adresa nr.425189/20.09.2011 emisa de Directia de legislatie in domeniul accizelor, mentionata anterior.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 162, art. 163, art. 175, art.175², art. 175⁴, art.192, art. 193, art.201 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 5, pct.5.1.1, pct. 5^{1.3}, pct. 17 si pct. 23.2 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, modificate si completate prin H.G. nr. 213/2007, pct.1 din Precizarile aprobatr prin OMFP nr.522/2007, art.119, art.120, art. 120¹, art.206, art.213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X COMPANY SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. JB /03.04.2012, emisa de Directia Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale pentru accize pentru carbune si cocs in suma de y1 si pentru accesorii aferente in suma de y2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.

