

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala a Finantelor Publice Harghita

DECIZIA nr. 60 din 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
INSTITUTIA X,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Harghita
sub nr. .../...2008

Directia Generala a Finantelor Publice Harghita a fost sesizata de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita, prin adresa nr. .../...2008, asupra contestatiei formulate de **INSTITUTIA X**, cu sediul in ..., Judetul Harghita.

Contestatia este formulata impotriva Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr. .../...2008 si .../...2008, modificate prin deciziile nr. .../...2008 si .../...2008, emise de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita pe numele **Directiei Generale X**, pentru subunitatile Centrul X, respectiv Centrul Y, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei accize;
- ... lei majorari de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.205, art.209 (1) si art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicat, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa solutioneze contestatia.

I. INSTITUTIA X, prin contestatia depusa la Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita, inregistrata sub nr. .../...2008, solicita anularea Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr. .../...2008, pentru Centrul Y si nr. .../...2008, pentru Centrul X, indreptate prin deciziile nr. .../...2008, respectiv .../...2008, invocand urmatoarele motive:

Conform prevederilor art. 201, alin. 1, lit. k din Codul fiscal, "sunt scutite de la plata accizelor:

[...]

k) orice produs energetic achizitionat direct de la operatorii economici producatori, importatori sau distribuitori, utilizat drept combustibil pentru incalzirea spitalelor, sanatoriilor, azilelor de batrani, orfelinatelor si altor institutii de invatamant si lacasurilor de cult.” Acest articol certifica faptul ca cele doua centre sunt scutite de la plata accizelor dupa produsul achizitionat cu destinatia de combustibil pentru incalzire.

Contestatoara face referire la Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, si modificarile acestora prin H.G. 84/03.02.2005, H.G. nr. 1861/2006, precizand ca conform acestora se modifica substantial aplicarea scutirilor de accize, prevazute pentru institutiile de la art. 201, alin. 1, lit. k, din Codul fiscal, iar Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita nu a tinut cont de modificarea normelor metodologice.

Institutia X, prin cele doua centre mentionate, s-a aprovizionat cu combustibil de tip Termostar de la un singur furnizor si anume Rafinaria X S.A. Acest furnizor are statut de antrepozit fiscal, autorizat in conditiile Codului fiscal. Institutia contestatoara considera ca si-a indeplinit cerintele prevazute la alin. 1, al pct. 23.7 din normele metodologice, iar obligatia privind raporturile trimestriale revine celor care sunt scutiti de la plata accizelor in baza autorizatiei de utilizator final, deci celor care au primit aceasta scutire in baza prevederilor pct. 23.7, alin. 2 si nu alin. 1, la care se incadreaza institutia.

Institutia sustine aceasta diferentiere a modificarilor de acordare a scutirilor de plata accizelor avand in vedere si prevederile H.G. nr. 1861/2006, care la titlul VII – “Accize si alte taxe speciale”, modifica normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Institutia X mai mentioneaza, ca Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita a stabilit aceste accize prin aplicarea gresita a legii si anume:

La alin. 15 al pct. 23.7 se prevede ca “Neprezentarea situatiei centralizatoare prevazute la alin. 14, atrage anularea autorizatiei de utilizator final si odata cu aceasta plata accizelor aferente cantitatilor achizitionate si utilizate in scopul pentru care a fost emisa autorizatia de utilizator final.” Prin decizia de impunere, s-au stabilit accize datorate pentru cantitati de combustibil achizitionate in baza unor autorizatii vechi care au fost anulate prin aparitia celor noi. In eventualitatea ca Institutia X datora accize pentru aceste cantitati, considera ca acestea ar fi trebuit sa fie calculate pe baza achizitiilor facute in baza autorizatiei valabile in momentul efectuarii controlului.

Institutia X sustine ca legea nu prevede o anumita modalitate de raportare, o anumita procedura care ar trebui respectata, sau un anumit formular. La fiecare livrare s-au intocmit procese verbale privind cantitatea receptionata – acestea se anexeaza la contestatie in copie –, procese verbale incheiate in 3 exemplare din care unul ramanea la reprezentantul centrului, unul ramanea la organul fiscal local – in speta AFP ..., respectiv ... – si al treilea era expediat la D.G.F.P. Harghita, astfel ca organul fiscal emitent al autorizatiei de utilizator final primea raportari privind cantitatile achizitionate, in sensul prevazut de pct. 23.7, alin. 3. Faptul ca a avut loc un transfer de competente intre D.G.F.P. si D.J.A.O.V., privind controlul aplicarii acestor scutiri, exonereaza de raspundere Institutia X, considerand ca institutia a indeplinit obligatiile care reveneau. Totodata anexeaza la contestatie si adresele lunare prin care instiinta D.J.A.O.V. Harghita, despre transporturile pe care urmeaza sa primeasca si mai ales despre cantitatile ramas de primit din contract, precizand ca aceste raportari s-au facut chiar lunar, deci mult mai des decat cele prevazute de lege si anume trimestrial.

Avand in vedere faptul ca acest transfer de competenta a facut posibila anulara de catre D.J.A.O.V. a autorizatiei emisa de D.G.F.P., Institutia X considera ca responsabilitatea privind raportarile trimestriale fata de D.J.A.O.V., revine de la data de ...2008, data la care a fost eliberata noua autorizatie.

Contestatorul mai sublinieaza faptul ca nu se poate retine in sarcina institutiei obligatia de a raporta la D.J.A.O.V. trimestrial atat timp cat autorizatia era emisa de alta institutie si obligatia conform legii era ca detinatorii de autorizatii de utilizator final sunt obligati sa prezinte **autoritatii fiscale emitente a autorizatiei**, o situatie centralizatoare privind cantitatile de produse energetice achizitionate in decursul unui trimestru. Contestatorul sustine, ca astfel D.J.A.O.V. nu se poate subroga in drepturile si competentele care la aceea data reveneau altei institutii, deoarece acest lucru este un abuz de drept.

Faptul ca aceste sume au fost stabilite ca fiind creante fiscale derivate din “accize incasate din vanzarea produselor energetice”, contestatorul precizeaza, ca institutia are autorizatie de utilizator final, deci aceste cantitati de combustibil termostar nu au fost achizitionate spre vanzare si considera ca nu datoreaza nici un fel de accize din vanzarea produselor.

Cu privire la stabilire a majorarilor de intarziere, Institutia X face referire la prevederile art. 120, alin. 1, din O.G. nr. 92/2003, precizand ca aplicarea majorarilor de intarziere incepand cu data de ...03.2008, pana la data de ...10.2008, este netemeinica si nelegala.

II. Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita in urma inspectiei fiscale partiale efectuate pe linie de accize, prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../...2008, emisa la data de ...2008, pentru Centrul Y, si prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../...2008, emisa la data de ...2008, pentru Centru X, care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere contestate nr. .../...2008, respectiv .../...2008, indreptate prin deciziile nr. .../...2008, respectiv .../...2008, au constatat urmatoarele:

Perioada verificata: ...2005-...2008.

Subunitatea **Centrul Y** a fost utilizator final in baza autorizatiei nr. .../...2008, autorizatie care permitea institutiei achizitionarea in regim de scutire de la plata accizelor, in scopul prevazut de Codul fiscal art. 201 lit. k), a produsului energetic TERMOSTAR NC. 27.10.19.49, in cantitate de ... t.

Institutia a achizitionat de la X SA, cantitatea de ... kg TERMOSTAR vrac.

Situatiile centralizatoare trimestriale pentru perioada ...01.2008-...06.2008 nu au fost intocmite de catre Centrul Y la termenul legal.

In urma inspectiei fiscale partiale in domeniul accizelor, organele de inspectie fiscala au constatat ca Centrul Y nu a respectat obligatia stipulata la punctul 23.7 alin. 14 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv Art. 201, lit. k din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca "trimestrial, pana la data de 15 a lunii imediat urmatoare trimestrului, detinatorii de autorizatii de utilizator final sunt obligati sa prezinte autoritatii fiscale emitente a autorizatiei, o situatie centralizatoare privind cantitatile de produse energetice achizitionate in decursul unui trimestru, cantitate utilizate in scopul desfasurarii activitatilor pentru care se acorda scutirea si stocul de produse energetice ramas neutilizat."

Pe motivul nerespectarii de catre Centrul Y a prevederilor legale mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au luat urmatoarele masuri:

Au propus Comisiei de Analiza anularea autorizatiei de utilizator final nr. ... din ...2008 din cadrul DJAOV Harghita, emisa pentru cantitatea de ... t produs energetic TERMOSTAR NC. 27.10.19.49.

Au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr. .../...2008 pentru suma totala de ... lei, din care ... lei accize si ... lei majorari de intarziere.

Subunitatea **Centrul X** este utilizator final in baza autorizatiei nr. .../...2008 autorizatie care permite institutiei achizitionarea in regim de scutire de la plata accizelor, in scopul prevazut de Codul fiscal art. 201, lit. k), a produsului energetic TERMOSTAR NC. 27.10.19.49, - 47,8 t.

Institutia a achizitionat de la X SA, cantitatea de ... kg TERMOSTAR vrac.

Situatiile centralizatoare trimestriale pentru perioada ...01.2008-...06.2008 nu au fost intocmite de catre Institutia X la termenul legal, ele fiind inregistrate in evidentele proprii sub nr. .../...2008, si inregistrat la autoritatea fiscala competenta sub nr. .../...2008.

In urma inspectiei fiscale partiale in domeniul accizelor, organele de inspectie fiscala au constatat ca Centrul X nu a respectat obligatia stipulata la punctul 23.7 alin. 14 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv Art. 201, lit. k din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca "trimestrial, pana la data de 15 a lunii imediat urmatoare trimestrului, detinatorii de autorizatii de utilizator final sunt obligati sa prezinte autoritatii fiscale emitente a autorizatiei, o situatie centralizatoare privind cantitatile de produse energetice achizitionate in decursul unui trimestru, cantitate utilizate in scopul desfasurarii activitatilor pentru care se acorda scutirea si stocul de produse energetice ramas neutilizat."

Pe motivul nerespectarii de catre Centrul X a prevederilor legale mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au luat urmatoarele masuri:

Au propus Comisiei de Analiza privind anularea autorizatiei de utilizator final nr. ... din ...2008 din cadrul DJAOV Harghita, emisa pentru cantitatea de ... t a produsului energetic TERMOSTAR NC. 27.10.19.49.

Au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr. .../...2008 pentru suma totala de ... lei, din care ... lei accize si ... lei majorari de intarziere.

III. Avand in vedere sustinerile contestatorului, constatarile organelor de control, documentele existente la dosar, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala, în mod legal, au stabilit obligatiile fiscale suplimentare, reprezentand accize si accesoriile aferente, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au constatat utilizarea in alt scop a produsului energetic decat pentru cel prevazut in autorizatii de utilizator final, respectiv combustibil pentru incalzirea institutiilor de asistenta sociala.

In fapt, Institutia X, prin subunitatea Centrul Y in baza autorizatiei de utilizator final nr. ... din ...2008 si prin subunitatea Centrul X in baza autorizatiei de utilizator final nr. ... din ...2008 a achizitionat produs energetic TERMOSTAR pentru incalzire NC 2710.19.49 in regim de scutire de la plata accizelor, utilizat drept combustibil pentru incalzirea institutiilor de asistenta sociala.

Organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la ...2008, respectiv la data de ...2008 care au stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, au constatat ca subunitatile Directiei Generale X nu a depus, sau a depus cu intarziere la autoritatea fiscala competenta, respectiv sub nr. ... din ...2008, situatia centralizatoarea pentru perioada ...01.2008-...06.2008, astfel nu au respectat obligatia prevazuta la pct. 23.7 alin.14 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: "trimestrial, pana la data de 15 a lunii imediat urmatoare trimestrului, detinatorii de autorizatii de utilizator final sunt obligati sa prezinte autoritatii fiscale emitente a autorizatiei, o situatie centralizatoare privind cantitatile de produse energetice achizitionate in decursul unui trimestru, cantitate utilizate in scopul desfasurarii activitatilor pentru care se acorda scutirea si stocul de produse energetice ramas neutilizat."

Prin Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr. .../...2008, respectiv .../...2008, (inclusiv decizia de indreptare a erorii materiale nr. .../...2008, respectiv .../...2008) s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de ... lei, din care ... lei accize si ... lei majorari de intarziere. Motivele de fapt trecute in deciziile de impunere erau, in decizia nr. .../...2008: "Centrul Y in calitate de utilizator final datoreaza accize in valoare de ... lei pentru cantitatea achizitionata de ... tone produs accizabil TERMOSTAR deoarece nu si-a indeplinit obligatia de a transmite trimestrial la organul fiscal competent a situatiilor centralizatoare.", in decizia .../...2008: "Centrul X in calitate de utilizator final datoreaza accize in valoare de ... lei pentru

cantitatea achizitionata de ... tone TERMOSTAR vrac deoarece nu si-a indeplinit obligatia de a transmite trimestrial la organul fiscal competent a situatiilor centralizatoare.”, iar temeiul de drept mentionat in ambele decizii de impunere era: “HT 44/2004 art.201, alin.14, pct.2416)”.

In drept, scutirea pentru produse energetice si energie electrica este reglementata de art. 201 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care la alin.1), lit.(k), prevede: “(1) **Sunt scutite de la plata accizelor:**

[...]

k) **orice produs energetic achizitionat direct** de la operatori economici producatori, importatori sau distribuitori, **utilizat drept combustibil pentru incalzirea** spitalelor, sanatoriilor, azilelor de batrani, orfelinatelor si **altor institutii de asistenta sociala**, institutiilor de invatamant si lacaourilor de cult;”

Normele metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, la pct. 23.7. precizeaza:

“(1) *In situatia prevazuta la **art. 201 alin. (1) lit. k)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, scutirea se acorda direct atunci cand aprovizionarea se efectueaza de la un antrepozit fiscal. Scutirea se acorda direct si in cazul furnizarii gazului natural.*

(2) **Scutirea se acorda în baza autorizatiei de utilizator final** emise de autoritatea fiscala teritoriala la care este înregistrat ca platitor de impozite si taxe beneficiarul scutirii, mai putin în cazul gazului natural, pentru care nu este obligatorie detinerea acestei autorizatii.[...]”

Institutia X a fost autorizat de DGFP Harghita ca utilizator final in baza autorizatiei nr. ... din ...2008 pentru subunitatea Centrul Y si in baza autorizatiei de utilizator final nr. ... din ...2008 pentru Centrul X pentru achizitionarea in regim de scutire de la plata accizelor, in scopul prevazut de Codul fiscal art.201 lit. k), a produsului energetic TERMOSTAR pentru incalzire NC 2710.19.49, in cantitate de ... tone, respectiv ... tone.

Organele de inspectie fiscala prin Rapoartele de inspectie fiscala incheiate la ...2008 si la ...2008, inregistrate la DJAOV Harghita sub nr. .../...2008, respectiv sub nr. .../...2008, care au stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, au constatat ca Centrele Y si X din cadrul Directiei Generale X, pentru perioada ...01.2008-...06.2008, au intocmit si au depus cu intarziere situatiile centralizatoare trimestriale, dar organul de

inspectie fiscala nu a facut nici o referire daca produsul energetic in cauza a fost utilizat in alt scop decat cel prevazut in autorizatie.

Momentul exigibilitatii accizelor este reglementat de art. 192 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care la alin.(5), prevede:

“(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.”

Avand in vedere cele retinute in prezenta decizie si ca organele de inspectie fiscala nu au constatat utilizarea produsului energetic in alt scop care sa nu fie in conformitate cu scutirea, acesta fiind utilizat ca combustibil pentru incalzirea institutiilor de asistenta sociala, precum si motivele de fapt si de drept invocate de organele de inspectie fiscala in deciziile de impunere contestate pentru stabilirea obligatiilor suplimentare de plata, se anuleaza Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr. .../...2008 si nr. .../...2008, emise de Directia Judeteană pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita, pe numele **Directiei Generale X**, pentru subunitatile Centrul Y, respectiv Centrul X, pentru suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei accize incasate din vanzarea produselor energetice;
- ... lei majorari de intarziere.

Se mentioneaza, ca organul de solutionare a contestatiei in solutionarea cauzei a tinut cont si de prevederile art. 13 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, care cu privire la **“Interpretarea legii”**, precizeaza: **“Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata în lege.”**. Cu alte cuvinte vointa legiuitorului exprimata prin Codul fiscal (art. 201, 192) este ca combustibilul utilizat pentru incalzirea institutiilor de asistenta sociala sa fie scutit de la plata accizelor, iar motivele si prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere contestate nu atrag anularea scutirii si stabilirea de obligatii fiscale suplimentare de plata.

Directia Judeteană pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita, prin referatul cu propuneri de solutionare nr. .../...2008, precizeaza ca autorizatia de utilizator final nr. ... din ...2008 pentru subunitatea Centrul Y si autorizatia de utilizator final nr. ... din ...2008 pentru Centrul X au fost anulate pentru neindeplinirea obligatiei de

transmitere a situatiilor centralizatoare prin Decizia DJAOV Harghita nr. .../...2008, respectiv Decizia DJAOV Harghita nr. .../...2008. Acest argument nu a fost retinut in solutionarea contestatiei avand in vedere ca organul de inspectie fiscala nu a invocat acest motiv pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata, nici in raportul de inspectie fiscala si nici in decizia de impunere contestate. In rapoartele de inspectie fiscala incheiate la data de ...2008, respectiv ...2008, s-a precizat ca s-a propus Comisiei de Analiza anulara autorizatiilor de utilizator final, fara sa faca precizarea ca autorizatiile au si fost anulate. Mai mult, din referat se rezulta ca Institutia X a fost reautorizata, cu autorizatia de utilizator final nr. .../...2008 pentru Centrul Y si autorizatia de utilizator final nr. .../...2008 pentru Centrul X, adica la data inspectiei fiscale institutiile deja aveau o alta autorizatie decat cea la care s-a referit organul de control.

Pentru considerentele aratate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 192, alin. (5), art. 201 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si art. 13, art. 206 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Admiterea contestatiei formulata de **INSTITUTIA X** si anulara Deciziilor de impunere nr. .../...2008 si .../...2008, emise de Directia Judeteană pentru Accize si Operatiuni Vamale Harghita, pe numele **Directiei Generale X**, pentru subunitatile Centrul Y, respectiv Centrul X, pentru suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei accize incasate din vanzarea produselor energetice;
- ... lei majorari de intarziere.

DIRECTOR EXECUTIV,