



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

#### DECIZIA NR. 411/2011

privind soluționarea contestației depusă de

**SC .X. SA .X.**

înregistrată la Direcția Generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.906852/26.05.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./25.05.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/26.05.2011 asupra contestației formulată de **SC .X. SA**, cu sediul în .X., Calea X nr.X, CUI X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.6.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și privește suma totală de **.X. lei** din care :

- .X. lei accize pentru energie electrică,
- .X. lei majorări de întârziere,
- .X. lei dobânzi de întârziere energie electrică,
- .X. lei penalități de întârziere energie electrică.

Societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./17.03.2011.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./17.03.2011 a fost comunicată societății în data de 22.03.2011, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni

Vamale .X. sub nr..X./21.04.2011, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data înregistrării contestației societatea regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA.**

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./17.03.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./17.03.2011 ca fiind nelegale și netemeinice pentru următoarele considerente :

Societatea arată că în perioada supusă inspecției, respectiv 01.01.2006 – 31.07.2010, s-a dotat cu o centrală electrică de termoficare care produce în regim de cogenerare energie termică și energie electrică necesare pentru activitatea de producție a hârtiei și cartonului.

Societatea precizează că necesarul de energie electrică pentru activitatea de producție este asigurat prin cumpărarea de energie electrică din Sistemul Energetic Național (SEN), iar energia electrică produsă este utilizată în cea mai mare parte pentru asigurarea funcționării centralei de termoficare și numai o mică parte în procesul de producție. Întrucât contestatoarea nu participă la piața de energie electrică, respectiv nu furnizează energie electrică în SEN și nici terților, nu este necesară obținerea licenței din partea Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRE), fapt pentru care nu este încadrată de lege în categoria operatorilor înregistrați/autorizați ca producători, distribuitori sau furnizori de energie electrică.

Societatea susține că din interpretarea actelor normative incidente cauzei, rezultă că intenția legiuitorului a fost aceea că energia electrică să fie supusă accizelor și accizele să fie plătite numai în cazul în care energia electrică produsă este vândută, respectiv furnizată și facturată către consumatori finali, ceea ce nu s-a întâmplat în cazul contestatoarei care nu a vândut și, respectiv nu a furnizat sau facturat energia electrică produsă în cogenerare către alți consumatori finali. Drept consecință, organul de control a stabilit în mod eronat că agentul economic trebuia să plătească accize pentru energia electrică produsă în cogenerare atâta timp cât nu a facturat și nu a furnizat energie electrică către consumatorii finali.

În ceea ce privește măsurile stabilite prin Decizia nr..X./17.03.2011 privind achitarea accizelor stabilite prin Decizia de impunere nr..X./17.03.2011, plata

amenzii contravenționale, obligația de a depune lunar la autoritatea competentă declarație de accize precum și evidențierea în contabilitate a cantității de energie electrică rezultată în cogenerare, societatea susține că acestea sunt nelegale și netemeinice întrucât nu este operator economic înregistrat și autorizat de ANRE iar energia electrică produsă nu este furnizată și facturată către consumatorii finali.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.03.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./17.03.2011 contestată, organele vamale din cadrul DRAOV .X. au constatat următoarele :

Societatea are ca obiect principal de activitate fabricarea hârtiei și cartonului, iar ca obiect secundar de activitate producția combinată (cogenerare de energie electrică și energie termică), materia primă fiind gazul natural.

În perioada supusă inspecției, respectiv 01.01.2006 – 31.07.2010, societatea a utilizat cantitatea de .X. mii mc gaz natural ca și combustibil în cadrul procesului de producție în cogenerare a energiei electrice și termice, iar din această cantitate de gaz natural s-au produs în procesul de cogenerare .X. MWh energie electrică.

Din verificarea documentelor financiar contabile a rezultat că societatea nu a înregistrat cantitatea de energie electrică produsă pe fiecare consum în parte, respectiv consum pentru producerea în cogenerare sau pentru menținerea capacității de a produce energie electrică și consum pentru procesul de fabricație a hârtiei și cartonului.

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a achiziționat din SEN cantitatea de X MWh cu plata accizelor, pe care a folosit-o în procesul tehnologic de fabricare a hârtiei și cartonului.

Astfel, pentru perioada 01.01.2006 – 31.03.2010 consumul de energie electrică utilizat de societate la producerea energiei electrice și termice în cogenerare în CET a fost de X MWh, consum pe care organele de control l-au considerat consum tehnologic pentru care nu datorează accize, iar pentru perioada 01.04 – 31.07.2010, consumul de energie electrică de X MWh a fost utilizat pentru menținerea capacității de a produce energie electrică nu a fost considerat fapt generator de accize. În consecință, consumul de energie electrică utilizată în cadrul CET, respectiv X MWh, pentru producerea în cogenerare sau pentru menținerea capacității de a produce energie electrică, a fost încadrat de organele de control vamal la consum tehnologic iar pentru acest consum s-a stabilit că societatea nu datorează accize.

Diferența de X MWh energie electrică produsă în cadrul CET și utilizată în procesul tehnologic de fabricare a hârtiei și cartonului, a fost considerată de organele de control vamal ca fiind eliberată pentru consum și, pe cale de

consecință s-a stabilit că pentru această cantitate societatea datorează accize în valoare de .X. lei.

Pentru neplata la scadență a accizelor aferente energiei electrice produse în CET și utilizată în procesul de fabricare a hârtiei și cartonului, organele de control vamal au stabilit de plată accesorii în sumă totală de X lei.

**III.** Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

**1. Referitor la suma totală de .X. lei din care accize pentru energie electrică în sumă .X. lei și accesorii în cuantum de X lei, cauza supusă soluționării este dacă pentru energia electrică produsă în centrala electrică de termoficare proprie, utilizată în procesul propriu de producție a hârtiei și cartonului în aceleași condiții ca și energia electrică achiziționată din sistemul energetic național, contestatoarea avea obligația de a calcula, declara și vira la bugetul general consolidat acciza aferentă.**

**In fapt,** pentru perioada supusă inspecției, respectiv 01.01.2006 – 31.07.2010, pentru fabricarea hârtiei și cartonului, societatea a produs în centrala electrică de termoficare proprie cantitatea de .X. MWh, din care cantitatea de X MWh a fost utilizată efectiv în cadrul procesului tehnologic de fabricare a hârtiei și cartonului, iar cantitatea de X MWh a fost utilizată pentru menținerea capacității de a produce energie electrică, fiind considerat consum tehnologic.

Organele de control vamal au constatat că pentru cantitatea de energie electrică produsă în cadrul CET și utilizată în cadrul procesului tehnologic de fabricare a hârtiei și cartonului, societatea avea obligația să calculeze, să declare și să vireze la bugetul general consolidat acciza aferentă.

Societatea nu contestă modul de calcul a obligațiilor vamale sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculate accesorii, cota de accesorii aplicată, ci consideră că nu trebuie să plătească accize pentru energia electrică produsă în cogenerare în condițiile în care nu a facturat și nu a furnizat energie electrică către consumatorii finali.

**In drept,** la art.162 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal republicată cu modificările și completările ulterioare, se precizează că :

*“Sfera de aplicare*

*Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:*

[...]

*h) energie electrică”.*

La art.164 din același act normativ, în vigoare pentru perioada 01.01.2006 – 31.03.2010, se menționează că :

*“Faptul generator*

*Produsele prevăzute la art. 162 sunt supuse accizelor în momentul producerii lor pe teritoriul comunitar sau la momentul importului lor în acest teritoriu,.*

iar la art.206<sup>5</sup> lit.a) din același act normativ, așa cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pentru perioada 01.04 – 31.07.2010, se stipulează :

*“Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:*

*a) producerii acestora, inclusiv, acolo unde este cazul, la momentul extracției acestora, pe teritoriul Comunității;”*

În ceea ce privește momentul exigibilității, art.192 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada 01.01.2006 – 31.03.2010, se prevede că :

*“(1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România”,*

iar la art.206<sup>6</sup> alin.1) din același act normativ, așa cum a fost modificat prin OUG nr.109/2009, în vigoare pentru perioada 01.04 – 31.07.2010, se menționează

*“(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum”.*

În ceea ce privește eliberarea în consum a energiei electrice accizabile, la art.166 alin.1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada 01.01.2006 – 31.03.2010, se prevede că :

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

[...]

*b) orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv”,*

iar la art.206<sup>7</sup> alin.1) lit.c) din același act normativ, așa cum a fost modificat prin OUG nr.109/2009, în vigoare pentru perioada 01.04 – 31.07.2010, se menționează că :

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

[...]

*c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize; [...]”.*

În temeiul acestor prevederi legale se reține că și energia electrică produsă în centrala termică proprie este supusă accizării, iar acciza devine exigibilă la data când energia electrică a fost eliberată în procesul de fabricare a hârtiei și cartonului, societatea devenind astfel consumator final al energiei electrice produse de ea însăși.

Argumentele societății referitoare la faptul că nu este încadrată în categoria operatorilor înregistrați/autorizați – producători, distribuitori sau furnizori de energie electrică, respectiv că nu a livrat către terți energia electrică produsă în centrala de termoficare proprie nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei atât timp cât legiuitorul a înțeles să supună accizelor energia electrică furnizată consumatorilor finali în condițiile anterior explicitate, iar societatea s-a comportat ca un consumator final utilizând energia electrică produsă în centrala proprie în același mod ca și energia electrică achiziționată din sistemul energetic național (pentru care plătește accize), respectiv pentru fabricarea hârtiei și cartonului.

Cu alte cuvinte nu facturarea energiei electrice obținută în centrala proprie constituie condiția sine qua non pentru stabilirea caracterului accizabil al produsului respectiv ci utilizarea acestuia în calitate de consumator final astfel cum prevăd dispozițiile imperative ale art.175<sup>3</sup> alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Energia electrică va fi supusă accizelor, iar acciza va deveni exigibilă la momentul facturării energiei electrice furnizate către consumatorii finali”*.

O altă interpretare ar goli de conținut dispozițiile normative referitoare la accizarea energiei electrice întrucât consumatorii finali s-ar putea dota cu generatoare proprii de energie electrică în vederea neaccizării electricității utilizate, aducându-se atingere principiului echității fiscale.

Având în vedere că societatea a produs în centrala de termoficare proprie energie electrică pe care a utilizat-o pentru fabricarea hârtiei și energiei electrice, în mod legal organele vamale au calculat accize aferent energiei electrice consumate în procesul de producție.

În consecință, având în vedere cele reținute și în temeiul art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform căreia *„Contestația poate fi respinsă ca:*

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

În ceea ce privește accesoriile aferente în sumă totală de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr..X./17.03.2011 încheiată de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., aceasta reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize pentru energie electrică, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă de X lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul a obligațiilor vamale sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculat accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul de zile de întârziere și cota de accesorii aplicată, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la solicitarea societății de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./17.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la stabilirea de măsuri în sarcina contribuabilului și nu cuprinde impozite, taxe, contribuții sau accesorii ale acestora stabilite în sarcina contribuabilului.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele vamale s-a dispus societății să achite accizele stabilite prin Decizia de impunere nr..X./17.03.2011 și a amenzii contravenționale aplicate prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.X/16.03.2011, să depună lunar la autoritatea competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă și să evidențieze în contabilitate a cantității de energie electrică rezultată din cogenerare și utilizată la fabricarea hârtiei și cartonului.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art 205 alin.(1), (3) și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)”*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”,*

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

*“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.*

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

*“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală “,*

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum”,*

iar potrivit art.209 alin.(2) din același act normativ :

***“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.***

Conform pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală :

*“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.*

Totodată pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează: ***“Alte acte administrative fiscale pot fi : dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de***



*plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc. ”.*

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. SA prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele vamale nu prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, ci vizează achitarea accizelor stabilite prin Decizia de impunere nr..X./17.03.2011, a amenzii contravenționale aplicate prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.X/16.03.2011 și să depună lunar la autoritatea competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă și să evidențieze în contabilitate a cantității de energie electrică rezultată din cogenerare și utilizată la fabricarea hârtiei și cartonului, rezultă că dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală, motiv pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.03.2011, dosarul privind contestația SC .X. SA va fi transmis spre competență soluționare Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii precum și în temeiul art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./17.03.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de **.X. lei** din care :

- .X. lei accize pentru energie electrică,
- .X. lei majorări de întârziere,

- .X. lei dobânzi de întârziere energie electrică,
- .X. lei penalități de întârziere energie electrică.

**2.** Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de S.C. .X. SA .X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecție fiscală nr..X./13.03.2011 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**