

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr.

privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. x

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale a fost sesizata de Directia regionala pentru accize si operatiuni vamale prin adresa nr., inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr., asupra contestatiei formulata de S.C. x.

S.C. x a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. incheiat de Directia regionala pentru accize si operatiuni vamale pentru suma totala de lei reprezentand:

- accize in suma de lei
- majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr., asa cum reiese din copia acesteia purtand semnatura si stampila societatii contestatoare respectiv de data de depunere a contestatiei asa cum reiese din stampila registraturii Autoritatii Nationale a Vamilor aplicata pe aceasta.

Intrucat sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. S.C. x a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. incheiat de Directia regionala pentru accize si operatiuni vamale Bucuresti -

Activitatea de inspectie fiscala considerandu-le nelegale si netemeinice pentru urmatoarele considerente:

Societatea considera ca, din punct de vedere al principiului realitatii fiscale, bugetul de stat nu a suferit nici un prejudiciu. Legislatia romana acorda scutire de accize operatiunilor cu produsele energetice furnizate pentru utilizarea in calitate de combustibil pentru navigatia aeriana inca de la aparitia Codului Fiscal prin art.201 alin.1 lit.b in varianta initiala, respectiv lit.a. Toata procedura instituita prin Normele metodologice de aplicare a legislatiei fiscale nu trebuie sa aiba rolul de a transforma principiul obiectiv al scutirii de accize, stabilit in mod expres de prevederile Directivei Consiliului Europei nr.96/2003, intr-unul subiectiv, prin obligarea de detinere a tot felul de autorizatii.

Totodata, societatea contestatoare arata ca beneficiarii finali ai livrarilor de combustibil pentru avioane nu au putut respecta niciodata formalitatile impuse de lege detinatorilor de autorizatii de utilizatori finali. Societatea arata ca, avand in vedere faptul ca livrarea combustibilului se facea direct pe pista, formalitatea detinerii autorizatiei de utilizatori finali de catre operatorii aeriени devenea inutila.

Contestatoarea arata ca, in conformitate cu exemplarul 2, pentru fiecare alimentare era necesara semnatura si stampila antrepozitarului fiscal expeditor precum si semnatura reprezentantului fiscal pentru certificare. In cazul concret al aprovizionarii cu carburant pentru aeronave singurul antrepozit fiscal autorizat este unitatea de productie, respectiv rafinariile de la care se aprovizioneaza distribuitorii agreati. De asemenea, alimentarea navei cu carburant se face cu cca 30-45 minute inainte de decolare iar documentul de livrare a carburantului insoteste cursa si poate fi recuperat numai la intoarcerea navei pe aeroport.

Contestatoarea considera ca, din analiza comparativa a evolutiei legislatiei incidente, detinerea autorizatiei de utilizator final este necesara in conditiile operatiunilor pentru care legea stabileste posibilitatea scutirii indirecte, operatiuni indicate in mod expres de prevederile alin.3 pct.23 din H.G nr.44/2004 intrata in vigoare la 06.02.2004, neaplicabil societatii in cauza.

Aceste prevederi legale subliniaza urmatoarele: in toate situatiile prevazute la art.201 alin.1 Cod fiscal, scutirea se acorda beneficiarului cu conditia ca aprovizionarea sa se efectueze direct de la distribuitorul agreat, cazul societatii contestatoare, scutirea este directa, o spune expres alin.2 de la pct.23, se acorda in temeiul autorizatiei de utilizator final conform alin.4 lit.a) iar obligatia de a detine autorizatia de

utilizator final revine doar distribuitorului conform alin.5) al acestui articol.

Prin modificarea intervenita in temeiul H.G nr.84/2005 s-a introdus distinctia intre scutirea directa si indirecta, operatiunile efectuate de societate ramanand in sfera operatiunilor scutite direct.De asemenea, potrivit acestei modificari, autorizatia de utilizator final este necesara in cazul operatiunilor scutite indirect conform pct.23 alin.4 lit.a).

Societatea arata ca structura textului analizat este urmatoarea:

- la alin.1 se enunta principiul general de scutire, aprovizionarea directa de la distribuitor autorizat;

- la alin.2 se precizeaza cazurile in care scutirea este directa, livrarea de combustibil pentru aeronave-cazul societatii-fiind scutita direct;

- la alin.3 se enumera cazurile in care scutirea este indirecta;

- la alin.4, modificat fata de varianta initiala, se indica documentele care sunt necesare pentru acordarea scutirii indirecte;

- alin.4 lit.a indica drept document necesar acordarii scutirii indirecte autorizatia de utilizator final, document ce era necesar, in varianta initiala, pentru orice fel de scutiri, neexistand distinctia intre scutire directa si indirecta.

Folosind principiile de interpretare teleologic, sistematic si logic rezulta cu claritate faptul ca detinerea autorizatiei de utilizator final este necesara doar pentru si in conditiile operatiunilor pentru care legea stabileste posibilitatea scutirii indirecte, operatiuni indicate in mod expres de prevederile alin.3 al pct.23 analizat, dar neaplicabil societatii contestatoare.

Totodata, societatea contestatoare arata ca inspectorii isi intemeiaza sanctiunea pe anumite prevederi care nu mai erau in vigoare.Astfel, inspectorii fiscali isi intemeiaza concluziile pe textul in vigoare in forma initiala a H.G nr.44/2004 care prevedea in mod expres la alin.5 ca doar distribuitorii autorizati au nevoie de autorizatie de utilizator final.Textul mentionat a fost aplicabil pana la data intrarii in vigoare a H.G nr.84/2005 iar sanctiunea nu priveste perioada anului 2004 ci perioada 01.01.2005-28.02.2007 cand erau in vigoare alte dispozitii legale.

De asemenea, societatea arata ca livrarile au privit combustibil pentru avioane si nu petrol lampant astfel incat decizia de impunere priveste livrari de combustibil pe care societatea nu le-a realizat niciodata.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2005-28.02.2007

Contribuabilul a achizitionat produse energetice beneficiind de regimul de scutire directa de la plata accizelor astfel:

- pentru anul 2005 conform prevederilor art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.23 alin.1 si 2 din H.G nr.44/2004;

- pentru anul 2006 conform conform prevederilor art.201 alin.1 lit.b respectiv lit.a din august 2006 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.23 alin.1 si 2 lit. a si b din H.G nr.44/2004;

- pentru anul 2007 si ianuarie - mai 2008 conform prevederilor art.201 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal pct.23 alin.1 din H.G nr.44/2004.

Conform prevederilor art.201 alin.1 lit.b pentru perioada 01.01.2005-31.07.2006 si art.201 alin.1 lit.a pentru perioada 01.08.2006-31.05.2008 din Legea nr.571/2003 sunt scutite de la plata accizelor produsele energetice livrate in vederea utilizarii drept combustibil pentru motor pentru aeronave, altele decat aviatia turistica in scop privat.

Scutirea se acorda direct distribuitorilor agreati de uleiuri minerale destinate scopurilor prevazute la art.201 alin.1 lit.b pentru perioada 01.01.2005-31.07.2006 si art.201 alin.1 lit.a pentru perioada 01.08.2006-28.02.2007 din Legea nr.571/2003 si H.G nr.44/2004, in vigoare la fiecare perioada ce face obiectul inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu data de 01.03.2007 societatea a obtinut autorizatia de antrepozit fiscal de depozitare si functioneaza conform Titlului VII pct.23 din H.G nr.44/2004.

Conform Titlului VII, pct.23.1 alin.2 din H.G nr.44/2004 in vigoare pentru perioada 01.01.2005-28.02.2007 “scutirea se acorda direct pe baza autorizatiilor de utilizator final.Se pot aproviziona cu produse energetice destinate exclusiv utilizarii drept combustibil pentru motor pentru aeronave la preturi de livrare fara accize:

a)operatorii economici care detin certificate de autorizare ca distribuitor expres pentru produse aeronautice civile si/sau de contracte de contracte de prestari servicii cu societati detinatoare de certificate de autorizare ca distribuitor expres pentru produse aeronautice civile;

b)persoana care detine certificat de autorizare ca operator aerian.”

Conform Titlului VII pct.23.4 lit.a din H.G nr.44/2004 in vigoare pentru perioada 01.01.2005-28.02.2007 “In toate situatiile prevazute la art.201 alin.1 din Codul Fiscal, cu exceptia celei prevazute la lit.g) a aceluiasi articol, scutirea se acorda pe baza autorizatiei de utilizator final.”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare, in calitate de distribuitor agreeat, in perioada 01.01.2005-28.02.2007, a livrat produse energetice in regim de scutire directa, pe aeroporturi, fara a solicita clientilor interni autorizatiile de utilizatori finali.

Astfel nu au fost respectate prevederile art.201 alin.1 lit.b, respectiv lit.a din Legea nr.571/2003 coroborate cu cele din H.G nr.44/2004.

Potrivit acestor dispozitii legale acciza devine exigibila in momentul eliberarii pentru consum sau cand se constata pierderi sau lipsuri de produse accizabile, conform art.165 alin.1 lit.a pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006 si art.165 pentru perioada 01.01.2005-28.02.2007 din Legea nr.571/2003.

Pentru nerespectarea acestor dispozitii legale pentru perioada 01.01.2005-28.02.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii accize in valoare de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative, in vigoare

in perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea pentru produsele energetice livrate in regim de scutire directa, pe aeroporturi, in calitate de distribuitor agreat, fara a solicita clientilor interni autorizatia de utilizatori finali, datoreaza acciza in conditiile in care legea prevede aceasta conditie doar pentru situatia de scutire indirecta.

In fapt, S.C x, in calitate de distribuitor agreat, a livrat in perioada 01.01.2005-28.02.2007 produse energetice in regim de scutire directa, pe aeroporturi, fara a solicita clientilor interni autorizatia de utilizatori finali.

Organul de inspectie fiscala a considerat ca societatea a incalcat prevederile art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale pct.23 din H.G nr.44/2004 calculand in sarcina acesteia acciza si majorarile de intarziere aferente.

Prin contestatia formulata S.C x arata ca potrivit legislatiei incidente spetei detinerea autorizatiei de utilizator final este necesara doar pentru operatiunile pentru care legea stabileste posibilitatea scutirii indirecte, ea neincadrandu-se in aceasta categorie.

In drept, art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la 01.01.2007, prevede:

“(1) Sunt scutite de la plata accizelor:(...)”

b) uleiurile minerale livrate în vederea utilizarii drept carburant pentru aeronave, altele decât aviatia turistica în scop privat. Prin aviatie turistica în scop privat se înțelege utilizarea unei aeronave, de catre proprietarul sau sau de catre persoana fizica sau juridica care o detine cu titlu de închiriere sau cu un alt titlu, în alte scopuri decât cele comerciale si în special altele decât transportul de persoane sau de marfuri sau prestari de servicii cu titlu oneros ori pentru nevoile autoritatilor publice;(...)”

Prin Legea nr.343/2006, in vigoare de la 01.01.2007, art.201 alin.1 din actul normativ mai sus mentionat s-a modificat dupa cum urmeaza:

“(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

a) produsele energetice livrate în vederea utilizarii drept combustibil pentru motor pentru aeronave, altele decât aviatia turistica în scop privat. Prin aviatie turistica în scop privat se înțelege utilizarea unei aeronave de catre proprietarul sau sau de catre persoana fizica ori

juridica ce o detine cu titlu de închiriere sau cu un alt titlu, în alte scopuri decât cele comerciale și, în special, altele decât transportul de persoane ori de marfuri sau prestări de servicii cu titlu oneros ori pentru nevoile autoritatilor publice;(...)”

Totodata, pct.23 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat de H.G nr.1840/2004, publicata in Monitorul Oficial nr.1074/18.11.2004 precizeaza:

“(1) În toate situatiile prevazute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acorda beneficiarului, cu conditia ca aprovizionarea sa se efectueze direct de la un antrepozit fiscal, de la un importator sau de la un distribuitor agreeat prevazut la alin. (17).

(2) Pentru produsele prevazute la art. 201 alin. (1) lit. b) - j) și m) din Codul fiscal, scutirea se acorda direct. De asemenea, scutirea se acord direct și pentru uleiurile minerale cu codul NC 2711 14 00 utilizate în scop industrial.

(3) Pentru celelalte situatii prevazute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acorda prin compensare și/sau restituire, dupa caz, potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala.

(4) În toate situatiile prevazute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, cu exceptia celei prevazute la lit. g) a aceluiasi articol, scutirea se acorda pe baza decontului de scutire de accize, însoțit de:

a) autorizatia de utilizator final. Aceasta se elibereaza și în cazul antrepozitarilor autorizati care utilizeaza uleiuri minerale obinute din productia proprie;

b) copia facturii fiscale de achizitie a uleiurilor minerale, în care acciza sa fie evidentiata separat, cu exceptia cazurilor prevazute la alin. (2), în care pe factura se înscrie <<scutit de accize>>;

c) dovada platii accizelor catre antrepozitul fiscal expeditor sau catre importator, dupa caz, constând în documentul de plata confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis.”

Prin H.G nr.84/2005, publicata in Monitorul Oficial nr.147/18.02.2005, pct.23 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat dupa cum urmeaza:

“(1) În toate situatiile prevazute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acorda numai cu conditia ca aprovizionarea sa se efectueze direct de la un antrepozit fiscal, de la un importator sau de la un distribuitor agreeat prevazut la alin. (18), denumiti în continuare furnizori.

(2) Pentru produsele prevazute la art. 201 alin. (1) lit. b) - j) și m) din Codul fiscal, scutirea se acorda direct. Scutirea se acorda direct și distribuitorilor agreeati de uleiuri minerale destinate scopurilor

prevazute la art. 201 alin. (1) lit. b) si c) din Codul fiscal. De asemenea, scutirea se acorda direct si pentru uleiurile minerale cu codul NC 2711 14 00 utilizate în scop industrial.

(3) Pentru celelalte situatii prevazute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acorda indirect prin compensare si/sau restituire, dup caz, potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala.

(4) În toate situatiile scutirea indirecta se acorda pe baza decontului de scutire de accize, însoțit de:

a) autorizatia de utilizator final;

b) copia facturii fiscale de achizitie a uleiurilor minerale, în care acciza sa fie evidentiata separat;

c) dovada platii accizelor, constând în documentul de plata confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis;

d) dovada cantitatii livrate de catre distribuitorul agreat sau a cantitatii utilizate de catre beneficiar în scopul pentru care se acorda scutirea, constând într-o situatie centralizatoare a documentelor aferente cantitatilor efectiv livrate, respectiv utilizate.”

Din interpretarea sistematica a acestor dispozitii legale reiese ca pana la aparitia H.G nr.84/2005 legiuitorul a prevazut ca scutirea se acorda, pentru livrarile de uleiuri minerale in vederea utilizarii drept carburant pentru aeronave, prevazute de art.201 alin.1 lit.b, beneficiarului cu conditia ca aprovizionarea sa se efectueze direct de la un antrepozit fiscal, de la importator sau de la un distribuitor agreat.

Totodata, conform acestor prevederi legale, scutirea se acorda direct pentru produsele prevazute la art.201 alin.1 lit.b-j si m, inasa conditioneaza acordarea scutirii de indeplinirea anumitor conditii, printre care si aceea a existentei autorizatiei de utilizator final.

Aceasta conditie este mentinuta pana la aparitia H.G nr.84/2005, respectiv data de 18 februarie 2005 cand legiuitorul, prin vointa sa expresa, a diferentiat cele doua situatii, respectiv scutirea directa si cea indirecta, prevazand in mod clar si fara echivoc ca numai in situatiile de scutire indirecta este necesara indeplinirea conditiei existentei autorizatiei de utilizator final.

Prin urmare, folosind regula de interpretare per a contrario reiese ca in situatia scutirii directe aceasta conditie nu este necesar a fi indeplinita.

Avand in vedere cele de mai sus precum si dispozitiile legale aplicabile spetei, reiese ca pentru perioada de dupa aparitia H.G nr.84/2005, respectiv 18.02.2005 si pana la 01.01.2007, data intrarii in vigoare a modificarilor aduse art.201 alin.1 din Codul Fiscal de Legea nr.343/2006, societatea contestatoare nu avea obligatia prezentarii pentru clientii sai autorizatia de utilizator final.

In acest sens este si punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul accizelor comunicat cu adresa nr., aflata in copie la dosarul cauzei in care se precizeaza:

“Avand in vedere reglementarile mentionate, societatea x care beneficia de scutire directa de la plata accizelor in calitate sa de distribuitor autorizat de uleiuri minerale pentru alimentarea aeronavelor si care a efectuat livrari de combustibili in incinta aeroporturilor direct in rezervoarele aeronavelor, nu avea obligatia de a solicita aeronavelor prezentarea autorizatiilor de utilizator final, care de altfel nu a fost reglementata in norme datorita imposibilitatii punerii in aplicare(...).”

Prin urmare, intrucat obligatia de natura accizei a fost stabilita de organul de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2005-28.02.2007 iar organul de solutionare nu poate defalca acciza aferenta perioadei de la aparitia H.G nr.84/2005 si pana la intrarea in vigoare a Legii nr.343/2006 cand societatea nu era obligata, asa cum am aratat, sa detina pentru clientii sai autorizatie de utilizator final, se va face aplicatiunea art.216 alin.3 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si se va desfiinta Decizia de impunere nr. emisa de Directia regionala pentru accize si operatiuni vamale pentru suma de lei reprezentand accize in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, sa procedeze recalcularea accizei avand in vedere dispozitiile legale aplicabile si cele retinute in cuprinsul prezentei decizii.

Avand in vedere prevederile art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.23 din H.G 84/2005, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere nr. emisa de Directia regionala pentru accize si operatiuni vamale pentru suma de lei reprezentand accize in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, sa procedeze recalcularea accizei avand in vedere dispozitiile legale aplicabile si cele retinute in cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.