



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE**

**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București, CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 127 / 2016

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.A.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub

nr. A_SLP 1487/14.07.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./07.07.2015 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 1487/14.07.2015 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în Mun. .X., jud. .X., CUI .X..

S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./25.05.2015 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- accize gaz natural în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată (TVA) în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;

- penalități de întârziere în sumă de .X. lei;

S.C. .X. S.A. contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./25.05.2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.05.2015, respectiv **28.05.2015**, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., respectiv **23.06.2015**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile 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 depunerii contestației societatea regăsindu-se la poziția .X. din Anexa 1 *“Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2015”* la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **.X. S.A.**

Având în vedere că .X. S.A. s-a divizat prin transferarea patrimoniului societății către .X. S.A. și .X. SRL, iar din Proiectul de divizare publicat în Monitorul Oficial partea a IV-a nr..X./16.IX.2015 nu reiese cine a preluat drepturile litigioase care izvorăsc din contestația formulată, prezenta decizie va fi comunicată atât .X. S.A. cât și .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./25.05.2015 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X.-Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., societatea precizează următoarele:

S.C. .X. S.A. asigură furnizarea de gaze naturale pentru clienți casnici și non-casnici din județul .X., având ca obiect principal de

activitate “Distribuția combustibililor gazoși prin conducte”, fiind autorizată, în acest sens, la Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei (“ANRE”).

În susținerea contestației S.C. .X. S.A. arată că, prevederile legale naționale din domeniul scutirii de accize pentru livrările de gaze naturale către gospodării sunt contrare legislației și jurisprudenței europene, întrucât impun o măsură administrativă lipsită de proporționalitate, respectiv înregistrarea operatorilor economici la Autoritatea fiscală centrală, care excede și chiar anulează obiectivul urmărit de Directiva 2003/96/CE, obiectiv care este obligatoriu de atins pentru Statele Membre.

Societatea menționează că, autoritățile fiscale au constatat încălcarea legislației europene și au procedat la modificarea legislației naționale, în speță a punctului 113.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin Hotărârea Guvernului nr. 367/2015 publicată în Monitorul Oficial nr. 373 din 28 mai 2015.

De asemenea, societatea susține că, scutirea de accize pentru livrările de gaze naturale către gospodării și/sau organizații caritabile este condiționată, în legislația europeană, doar de utilizarea gazului natural de către gospodării și organizații caritabile, iar aplicarea scutirii prevăzute de directiva europeană nu poate fi subordonată unei condiții administrative prevăzute de legislația națională și invocă în acest sens, cauza C-313/14 ASPROD.

S.C. .X. S.A. subliniază prevalența dreptului comunitar asupra legislației naționale, precum și obligația tuturor instituțiilor de stat de a aplica prevederile dreptului comunitar, pe cale de consecință consideră nelegale constatările organelor de control bazate în esență pe o prevedere națională care este contrară legislației comunitare obligatorii pentru statele membre.

În sprijinul celor afirmate anterior S.C. .X. S.A. invocă prevederile art. 288 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, principiul obligativității dreptului comunitar, care impune fie aplicarea directă a directivei – efectul direct al directivei (aplicarea prevederilor directivei cu înlăturarea normelor de drept naționale contrare, dacă acestea există), fie aplicarea indirectă a directivei – efectul indirect al directivei (aplicarea și interpretarea dreptului național în lumina scopului directivei cu înlăturarea normelor de drept național contrare, dacă acestea există).

În vederea susținerii aplicării principiului obligativității dreptului comunitar societatea sublinează existența unor decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene: Cauza Van Gend En Loos 26-62, Cauza Van Duzn vs Home Office C-41/74, Cauza Pubblico Ministero c. Tulli Ratti C-148/78, Cauza Marshall c. Southampton and South-West Hampshire Area Health

Authority C-152/84, Dori c. Recreb Srl C-91/92, A. Foster and Other c. British Gas C-188/89, Fratelli Costanzo SpA c. Commune di Milano C-108/88, Von Colson și Kamman c. Land Nordrhein-Westfalen C-14/83, Centrosteeel c. Adipol C-456/98.

Contestatară invocă și cazurile X v Skatteverket C-84/09 și Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v Finanzamt Malchin C-271/06 în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis că în exercitarea prerogativelor prin directivele comunitare, Statele Membre trebuie să respecte principiile fundamentale ale dreptului comunitar, ce includ principiul certitudinii și proporționalității precum și principiul protecției așteptărilor legitime.

S.C. .X. S.A. invocă principiul prevalenței economicului asupra juridicului precum și principiul neutralității fiscale, apelând la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în speță: ASPROD sp. Z o.o. vs. Dyrektor Izby Celnej w Szczecinie C-313/14, Flughafen Köln/Bonn GmbH v Hauptzollamt Köln C-226/07, Albert Colle C-146/05, VSTR C-587/10, Profaktor Kulesza C-188/09, Maks Pen EOOD C-18/13, Mecsek-Gabona C-273/11.

S.C. .X. S.A. susține că, în conformitate cu legislația europeană, scutirea de acciză este condiționată doar de utilizarea gazului natural de către gospodării și organizații caritabile. Subordonarea acestei scutiri obligației de înregistrare la autoritatea fiscală centrală, menționată de legislația națională, (conform punctului 113.3 din Normele metodologice de aplicare a art. 206⁶⁰ alin. (1) lit. e) din Codul fiscal) nu se raportează la utilizarea finală a respectivelor produse de către gospodării sau organizații caritabile, care reprezintă obiectivul/rezultatul urmărit de directivă, și astfel contravine legislației și jurisprudenței europene.

Societatea învederează aspectul prin care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat faptul că, nu doar instanțele naționale, ci toate instituțiile de stat sunt obligate să aplice prevederile directivelor în practică (așa numitul „efect direct administrativ al directivelor”).

În ceea ce privește legislația națională, contestatară precizează că, prin nota de fundamentare care a stat la baza publicării în data din 27 mai 2015 a Hotărârii nr. 367/2015 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, însuși Statul român a înțeles că, o condiționare a scutirii de o simplă înregistrare ar lipsi Directiva 2003/96/CE de atingerea a scopului ei: acordarea scutirii gospodăriilor.

S.C. .X. S.A. susține că baza de impunere a TVA cuprinde de fapt accizele stabilite în mod nelegal, după cum s-a menționat anterior, pe cale de consecință obligațiile reprezentând TVA și accesorii aferente stabilite de organele de control sunt de asemenea fără temei legal.

În concluzie, având în vedere aspectele prezentate anterior S.C. .X. S.A. solicită admiterea contestației, anularea actelor contestate și revenirea asupra măsurilor dispuse, respectiv asupra sumelor pretinse a fi datorate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./25.05.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.05.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. precizează că, S.C. .X. S.A. a fost supusă unei reverificări fiscale, urmare Deciziei de reverificare nr. .X. emisă în data de 17.12.2014 comunicată societății prin poștă cu confirmare de primire în data de 22.12.2014.

Organele de inspecție fiscală menționează că, din punct de vedere al accizei gaz natural, societatea a fost verificată în perioada 02.04.2014 – 24.09.2014, perioada supusă verificării fiind 01.12.2008 – 28.02.2014, întocmindu-se Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X. din 25.09.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.09.2014, necontestată de societate.

Organele de inspecție fiscală arată că, în timpul inspecției fiscale finalizată cu întocmirea Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X. din 25.09.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.09.2014, au solicitat societății un document din care să rezulte că este *operator economic înregistrat la autoritatea competentă în calitate de furnizor de produse energetice* pentru perioada 01.12.2008 – 28.02.2014, perioada supusă verificării, document care nu a putut fi prezentat de societate până la data încheierii controlului.

Organele de inspecție fiscală afirmă că, prin adresa nr. .X./02.06.2014, au solicitat Direcției Generale de Management al Domeniilor Reglementate Specific din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, informații privind înregistrarea S.C. .X. S.A. ca operator economic înregistrat la autoritatea competentă în calitate de furnizor de produse energetice.

Direcția Generală de Management al Domeniilor Reglementate Specific din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a precizat, prin adresa nr. .X...X./SM/06.06.2014, că S.C. .X. S.A. a solicitat înregistrarea ca operator economic la autoritatea competentă în calitate de furnizor de produse energetice, în data de 02.06.2014, fiind înregistrat la poziția 81 din Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor naturale începând cu această data.

Având în vedere faptul că .X. S.A. nu figura înregistrată la Autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizor de produse energetice, în timpul primei inspecții fiscale a fost solicitat un punct de vedere Direcției Generale Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la modalitatea de acordare a scutirii.

Prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./08.12.2014, Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a comunicat tratamentul fiscal aplicabil gazului natural livrat către gospodării și/sau organizații de caritate în condițiile în care S.C. .X. S.A., pentru perioada verificată, nu era înregistrat în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor naturale.

Urmare acestor noi informații, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a emis Decizia de reverificare nr. .X./17.12.2014, comunicată societății, cu confirmare de primire, în data de 22.12.2014, prin care a fost comunicată reverificarea pentru Accize gaz natural pentru perioada 01.12.2008 – 28.02.2014 și TVA pentru perioada 01.12.2008 – 28.02.2014, și necontestată conform informațiilor transmise de organul emitent al actului de control.

Organele de inspecție fiscale arată că, prin adresa înregistrată sub nr. .X./08.12.2014 în cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și reglementări vamale a comunicat că scutirea de accize se acordă direct cu condiția ca produsele să fie achiziționate direct de la operatori economici înregistrați la Autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizori de produse energetice sau, în cazul gazului natural, provenit dintr-un stat membru, direct de la distribuitor, furnizor autorizat/licențiat de autoritatea competentă din acel stat în conformitate cu prevederile art. 175¹ alin. (2), art. 206¹⁷ alin.(2), art. 206⁶⁰ alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și alin. (2) și pct. 51 alin. (1), pct. 79 alin. (1), pct. 113.3 alin. (1)) din Hotărârea nr. 44/2004 Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea nr.

44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că .X. nu a fost înregistrată la Autoritatea fiscală centrală, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul accizei aferente gazului natural livrat către consumatorii casnici și/sau organizații de caritate, în perioada 01.12.2008 – 28.02.2014, stabilind în sarcina societății suplimentar de plată accize pentru gazul natural în sumă de .X. lei precum și sume accesorii, conform prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea au stabilit în sarcina societății pe cale de consecință, în baza art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, TVA în sumă de .X. lei, aferent accizei pentru gazul natural livrat consumatorilor casnici și/sau organizațiilor de caritate.

Pentru neachitarea la scadență a sumei de TVA stabilite suplimentar societatea datorează dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform prevederilor conform prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și motivele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate atât de contestatară cât și de organele fiscale, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de scutire directă de accize pentru gazul livrat gospodăriilor și/sau organizațiilor de caritate în condițiile în care societatea nu este înregistrată la Autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizor de produse energetice.

În fapt, în perioada 01.12.2008 – 28.02.2014 S.C. .X. S.A. a distribuit, în regim de scutire directă de accize, gaz natural către gospodării și/sau organizații de caritate.

Urmare emiterii Deciziei de reverificare nr. .X./17.12.2014, care nu a fost contestată de societate potrivit informațiilor transmise de organele fiscale, organele fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. – Serviciul de inspecție fiscală Contribuabili Mijlocii au efectuat o reverificare la societatea S.C. .X. S.A. pentru perioada 01.12.2008 – 28.02.2014, pentru accize gaz natural și TVA aferentă.

Ca rezultat al acestei reverificări organele fiscale au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X. din data de 25.05.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X. din 25.05.2015 prin care s-a constatat că societatea nu s-a înregistrat la Autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizor de produse energetice decât la data de 02.06.2014 așa cum rezultă din adresa Direcției Generale de Management al Domeniilor Reglementate Specific nr. .X./06.06.2014. Organele fiscale având în vedere prevederile art. 201 alin. (1) lit. e) Cod fiscal și punctul 23.3 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 206⁶⁰ alin. (1) lit. e) din Codul fiscal și punctul 113.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit că societatea nu putea beneficia de scutirea directă de accize pentru gazul distribuit către gospodării și/sau organizații de caritate drept pentru care au stabilit suplimentar în sarcina societății acciză în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei precum și accesorii, calculate până la data de 30.05.2014, în sumă de .X. lei.

În drept, pentru perioada 01.01.2008 – 31.03.2010 sunt incidente prevederile art. 175¹ și art. 201 alin.(1) lit.e) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 175¹

Gaz natural

(1) Gazul natural va fi supus accizelor, iar acciza va deveni exigibilă la momentul livrării acestui produs de către furnizorii autorizați potrivit legii, direct către consumatorii finali.

(2) Operatorii economici autorizați în domeniul gazului natural au obligația de a se înregistra la autoritatea fiscală competentă, în condițiile prevăzute în norme.

ART. 201

Scutiri pentru produse energetice și energie electrică

(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

[....]

e) produsele energetice - gazul natural, cărbunele și combustibilii solizi -, folosite de gospodării și/sau de organizații de caritate;

[...]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1) vor fi reglementate prin norme”

coroborat cu dispozițiile punctului 23.3 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

*23.3(1) În situația prevăzută la art. 201 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea se acordă direct, cu condiția ca produsele să fie achiziționate direct de la operatorii economici **înregistrați la autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizori de produse energetice**, ori - în cazul gazului natural provenit dintr-un stat membru - direct de la un distribuitor/furnizor autorizat/licențiat de autoritatea competentă din acel stat membru.*

(2) Produsele energetice - respectiv gazul natural, cărbunele și combustibilii solizi -, sunt scutite de la plata accizelor, atunci când sunt furnizate consumatorilor casnici, precum și organizațiilor de caritate.

[...].”

De asemenea, în perioada 01.04.2010 – 28.02.2014 sunt aplicabile dispozițiile art. 206² lit. c), art. 206¹⁷ și art. 206⁶⁰ alin. (1) lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”ART. 206²

Sfera de aplicare

Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

[...]

c) produse energetice și electricitate.

ART. 206¹⁷

Gaz natural

(1) Gazul natural va fi supus accizelor, iar accizele vor deveni exigibile la momentul furnizării de către distribuitorii sau redistribuitorii autorizați potrivit legii direct către consumatorii finali.

(2) Operatorii economici autorizați în domeniul gazului natural au obligația de a se înregistra la autoritatea competentă, în condițiile prevăzute în normele metodologice;

(3) Atunci când gazul natural este furnizat în România de un distribuitor sau de un redistribuitor din alt stat membru, care nu este înregistrat în

România, acciza devine exigibilă la furnizarea către consumatorul final și va fi plătită de o societate desemnată de acel distribuitor sau redistribuitor, care trebuie să fie înregistrată la autoritatea competentă din România

ART. 206⁶⁰

Scutiri pentru produse energetice și energie electrică

(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

[...]

e) produsele energetice - gazul natural, cărbunele și combustibilii solizi - folosite de gospodării și/sau de organizații de caritate;

[.....]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1) vor fi reglementate prin normele metodologice.”

Totodată, la pct.113.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

”Norme metodologice:

113.3. (1) În situația prevăzută la art. 206⁶⁰ alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, scutirea se acordă direct, cu condiția ca produsele să fie achiziționate direct de la operatorii economici înregistrați la autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizori de produse energetice ori - în cazul gazului natural provenit dintr-un stat membru - direct de la un distribuitor/furnizor autorizat/licențiat de autoritatea competentă din acel stat membru.

(2) Produsele energetice - respectiv gazul natural, cărbunele și combustibilii solizi - sunt scutite de la plata accizelor atunci când sunt furnizate consumatorilor casnici, precum și organizațiilor de caritate.

(2¹) În înțelesul prezentelor norme metodologice, prin consumatori casnici se înțelege clienții casnici așa cum sunt aceștia definiți prin ordin al președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei.

[...]”

Din interpretarea dispozițiilor normative mai sus invocate rezultă cu claritate că în perioada 01.12.2008 – 28.02.2014, pentru a putea livra în regim de scutire directă de la plata accizelor gazul natural distribuit către gospodării și/sau organizații de caritate, operatorii economici trebuie să se înregistreze la autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizori de produse energetice. Aceasta este o condiție imperativă sub care a fost acordată scutirea directă de la plata accizelor pentru gazul natural livrat.

Mai mult, se reține că societatea a înțeles să se conformeze prevederilor legale în data de 02.06.2014, așa cum rezultă din adresa Direcției Generale de Management al Domeniilor Reglementate Specific nr. .X./06.06.2014, însă această înregistrare nu poate produce efecte retroactive.

În acest sens, în mod legal obligația la plata accizelor la gazul natural distribuit către gospodării și/sau organizații de caritate de contestatară în perioada 01.12.2008 – 28.02.2014, a fost instituită de organele fiscale în sarcina S.C. .X. S.A. care prin nerespectarea procedurii de scutire directă de la plata accizelor a pierdut dreptul de a beneficia de respectiva scutire.

Soluția este în deplină concordanță cu textele normative în perioada verificată, care au instituit scutirea sub condiție, nerespectarea condițiilor de scutire conducând la aplicarea regimului general de accizare.

Chiar dacă condiția prevăzută pentru aplicarea scutirii de la plata accizelor ar fi una de formă, societatea susținând că, în fond, scopul prevăzut de lege a fost realizat, precum și faptul că începând cu data de 01.06.2015 obligația înregistrării la autoritatea fiscală centrală, a fost abrogată, aceasta nu conferă dreptul la aplicarea scutirii deoarece s-ar goli de conținut dispozițiile normative care reglementează procedura de scutire, anterior explicitate, în vigoare în perioada de referință.

În acest sens a fost și punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod fiscal și reglementări vamale nr. .X./25.11.2014, emis urmare a solicitării organelor fiscale prin adresa nr. .X./22.07.2014.

Astfel, prin adresa de răspuns nr. .X./25.11.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./08.12.2014, Direcției Generale de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale precizează următoarele:

”În conformitate cu prevederile art. 206¹⁷ din Codul fiscal stabilește regula generală cu privire la furnizarea gazului natural. Astfel, „gazul natural va fi supus accizelor, iar accizele vor deveni exigibile la momentul furnizării de către distribuitorii sau redistribuitorii autorizați potrivit legii, direct către consumatorii finali”

Potrivit normelor metodologice – punctul 79 alin.(1) – emise în aplicarea acestor prevederi „înregistrarea operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor naturale se face la autoritatea fiscală centrală, direcția de specialitate care asigură secretariatul Comisiei. Această obligație revine operatorilor economici licențiați de autoritatea competentă în domeniu să distribuie sau să furnizeze gaz natural direct consumatorilor finali”.

Potrivit acestor dispoziții, distribuitorii sau redistribuitorii autorizați pentru furnizarea de gaz natural au obligația înregistrării la autoritatea fiscală centrală, direcția de specialitate care asigură secretariatul Comisiei, accizele devenind exigibile la momentul furnizării către consumatorii finali.

O excepție de la regula generală enunțată la art. 206¹⁷ din Codul fiscal o reprezintă art. 206⁶⁰ alin. (1) lit. e) din același act normativ, potrivit căruia produsele energetice – gazul natural cărbunele și combustibilii solizi – folosite de gospodării și/sau de organizații de caritate sunt scutite de la plata accizelor. Modalitatea și condițiile de acordare a scutirii fiind reglementate prin Normele metodologice.

Astfel, potrivit prevederilor punctului 113.3 alin. (1) și (2) din Normele metodologice:

„(1) În situația prevăzută la art. 206⁶⁰ alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, **scutirea se acordă direct, cu condiția ca produsele să fie achiziționate direct de la operatorii economici înregistrați la autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizori de produse energetice ori – în cazul gazului natural provenit dintr-un stat membru – direct de la un distribuitor/furnizor autorizat/licențiat de autoritatea competentă din acel stat membru.**

(2) Produsele energetice – respectiv gazul natural, cărbunele și combustibilii solizi – sunt scutite de la plata accizelor atunci când sunt furnizate consumatorilor casnici, precum și organizațiilor de caritate”.

Astfel, este prezentată o normă juridică afectată de o condiție imperativă, respectiv aceea că produsul energetic (gazul natural) să fie achiziționat direct de la operatorii economici **înregistrați** la autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizori de produse energetice.

Prin urmare, în ceea ce privește activitatea de distribuție/furnizare a gazelor naturale pentru perioada 01.12.2008 – 28.02.2014 întrucât S.C. .X. S.A. nu a fost înscrisă în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazului natural, astfel cum se prevede la pct. 113.3 alin. (1) din Normele metodologice apreciem că operatorul economic în cauză nu putea distribui/furniza gaze naturale în regim de scutire de la plata accizelor.”

Se reține că Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și reglementări vamale prin punctul de vedere mai sus expus a precizat *expressis verbis* că S.C. .X. S.A. nu putea distribui/furniza gaze naturale în regim de scutire de la plata accizelor întrucât nu a fost înscrisă în Registrul special al operatorilor

Societatea invocă, în susținerea contestației, o serie de principii ale dreptului comunitar, principiul obligativității aplicării dreptului comunitar, principiul certitudinii, principiul proporționalității, principiul protecției așteptărilor legitime, principiul prevalenței economicului asupra

juridicului, principiul neutralității fiscale, care raportat la întreaga situație de fapt, al prevederilor legale incidente și prin prisma acestor principii, respectiv conformarea și respectarea prevederilor legale aplicabile, exprimate cu claritate, fără ambiguitate, sunt lipsite de relevanță în această speță, având în vedere faptul că dispozițiile legale clare și imperative în materia scutirii de la plata accizelor nu au fost respectate, rezultând astfel că, în mod legal organele fiscale au stabilit obligațiile suplimentare.

Astfel, pentru un operator economic diligent care stăpânește domeniul de activitate pe care îl desfășoară, înregistrarea la Autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizor de produse energetice, nu poate fi considerată o simplă formalitate, în condițiile în care în realitate constituia o veritabilă cerință și condiție expres prevăzută de lege pentru acordarea scutirii directe de accize la gazul livrat gospodăriilor, în lipsă textul legal care prevede scutirea neputând fi aplicat.

Referitor la faptul că legislația a fost modificată, în sensul că scutirea de accize pentru gazul livrat gospodăriilor se acordă direct fără a mai exista obligația de înregistrare la Autoritatea fiscală centrală ca operator economic autorizat în domeniul gazului natural, trebuie reținut că aceste modificări au intrat în vigoare începând cu data de 1 iunie 2015, pe cale de consecință nu are relevanță în ceea ce privește perioada analizată.

Astfel, se reține că elementele obiective în speță sunt următoarele :

- societatea contestatoare asigură furnizarea de gaze naturale pentru clienți casnici și non casnici din județul .X. având ca obiect principal de activitate distribuția combustibililor gazoși prin conducte.
- pentru a putea desfășura această activitate, societatea respectivă trebuie să se înregistreze la Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, condiție îndeplinită, iar pentru a beneficia de scutire la plata accizelor aferente livrărilor de produse energetice trebuie să fie înregistrată la autoritatea fiscală centrală în calitate de furnizor de produse energetice, condiție neîndeplinită.

Concluzionând, se reține că .X. S.A. este o societate de anvergură specializată în furnizarea de gaze naturale, știind că, pentru a-și desfășura principalul obiect de activitate, legea o obligă să fie autorizată de A.N.R.E., dar care nu s-a înregistrat la autoritatea fiscală centrală.

Se reține că, în raport de elementele obiective mai sus expuse, societatea contestatoare în calitate de societate specializată în distribuirea de gaze naturale, **știa sau ar fi trebuit să știe** exigențele unor astfel de operațiuni și cerințele legale care trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât nu ar fi putut fi indusă în eroare cu privire la

un criteriu precizat *expressis verbis* în prevederile legale, anterior precizate.

Față de alegația contestatoarei potrivit căreia scutirea de accize pentru livrările de gaze este condiționată în legislația europeană doar de utilizarea gazului natural doar de gospodării și organizații caritabile, iar aplicarea scutirii prevăzute de directiva europeană nu poate fi subordonată unei condiții administrative prevăzute de legislația națională, se rețin următoarele :

Se reține că potrivit jurisprudenței europene prevederile unei Directive europene trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile dreptul de scutire de la plata accizelor a unor livrări fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană **știa sau ar fi trebuit să știe** de necesitatea îndeplinirii unei cerințe legale care i-ar fi dat dreptul să beneficieze de respectiva scutire.

Astfel, se reține că petenta, în calitate de societate cu obiect principal de activitate care constă în distribuția gazelor naturale, care a știut că pentru a desfășura această activitate trebuia să se înregistreze la A.N.R.E., știa sau ar fi trebuit să știe de prevederea legală de a se înregistra la autoritatea fiscală centrală care i-ar fi dat dreptul la scutirea de la plata accizelor.

Totodată, se reține că potrivit unui vechi principiu de drept „*nemo legem ignorare censetur*” necunoașterea legii nu constituie o justificare a nerespectării ei și nimeni nu este exonerat de răspundere pe motiv că nu cunoaște legea.

În privința aprecierii de către petentă drept „simplă condiție administrativă” a prevederii legale neîndeplinite, se rețin următoarele :

După cum se poate observa din analiza textului de lege în discuție, legiuitorul impune două condiții pentru a fi incidentă scutirea, și anume ca produsele să fie achiziționate direct de la operatorul economic, adică fără intermediari, iar respectivii operatori economici să fie înregistrați la autoritatea fiscală centrală ca furnizori de produse energetice.

Concluzionând, intenția legiuitorului de a reglementa riguros acordarea scutirii de la plata accizelor, pentru această activitate foarte importantă de furnizare a gazelor naturale, a fost să urmărească prin cele două condiții eliminarea intermediarilor și o evidență riguroasă asupra societăților care desfășoară o astfel de activitate.

Societatea trebuia să aibă prudența și diligența de a fi înregistrată conform legii, neînregistrarea la autoritatea fiscală centrală conduce pe cale de consecință la anularea scutirii de la plata accizei și impune plata acesteia. Se reține că prin instituirea obligației de

înregistrare, legiuitorul a urmărit crearea unei cât mai mari transparențe în efectuarea operațiunilor comerciale menite a descuraja orice manevre dolozive care ar fi adus prejudicii bugetului de stat.

În sprijinul concluziei de mai sus, se rețin și considerentele I.C.C.J. din Decizia nr..X./2014, dosar nr..X., unde se precizează că „Înalta Curte constată că obligația stabilită în sarcina contestatoarei s-a născut ca urmare a faptului că a comercializat în sistem de scutire produse supuse accizelor, fără a îndeplini condițiile elementare privind aplicabilitatea facilității respective devenind astfel exigibile accizele corespunzătoare produselor comercializate.”

Totodată, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează în considerentele deciziei anterior precizate că :

„ În cauză nu este vorba despre obligația de transmitere a unui formular sau document către autoritatea fiscală, ci de îndeplinirea unei cerințe legale de către operatorul economic, care dorește să beneficieze de această scutire.”

Se reține că prin Decizia nr..X./2014, dosar nr..X., mai sus amintită, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins definitiv acțiunea formulată de contribuabilul care solicita exonerarea de la plata accizelor pentru că nu îndeplinea condiția prevăzută de lege privind înregistrarea la autoritatea fiscală centrală, speță identică cu cea supusă analizei prin prezenta decizie.

De altfel, societatea contestatoare recunoaște că nu a îndeplinit cumulativ și imperativ cele 2 condiții prevăzute de lege pentru a putea beneficia de scutire, argumentele sale pe parcursul contestației constând în a minimaliza importanța obligației respective, alegații care nu au putut fi reținute, cum s-a arătat mai sus.

De altfel, societatea a solicitat ea însăși înregistrarea la Autoritatea fiscală centrală în calitate de societate furnizoare de produse energetice în data de 02.06.2014, fiind înregistrată la poziția .X. din Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor naturale, fapt ce dovedește că aceasta a înțeles condiția expresă cerută de lege și a înțeles să se conformeze acesteia.

În concluzie, având în vedere faptul că societatea datorează accize pe perioada verificată și că nu contestă modul de calcul al obligațiilor suplimentare sub aspectul bazei de calcul, cotelor aplicabile, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate se va respinge ca neîntemeiată contestația S.C. .X. S.A. privind accize în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoare adăugată în speță pentru perioada 01.12.2008 – 28.02.2014 sunt incidente prevederile art. 137 alin. (2) lit. a)

din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 137

[...]

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

[...]"

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate anterior, precum și faptul că accizele se includ în baza de impozitare a TVA iar prin prezenta decizie s-a reținut ca datorat în sarcina societății debitul reprezentând accize în sumă de .X. lei, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul a TVA, se reține că în mod legal organele fiscale au calculat TVA suplimentar în sumă de .X. lei, drept pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru această sumă.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente accizelor și TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X. din 25.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./25.05.2015 de organele fiscale din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut ca datorat debitul în sumă de 18.386.641 lei reprezentând accize și TVA, aceasta datorează și accesorii aferente, respectiv dobânzi și penalitățile de întârziere în sumă de 9.00.418 lei aferente accizelor și TVA conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, fapt pentru care se va respinge contestația și pentru aceste sume.

2. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./25.05.2015, 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 prin dispoziția de măsuri s-a dispus măsura de înregistrare în evidența contabilă a sumelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./25.05.2015.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./25.05.2015 s-a dispus înregistrarea în contabilitatea societății a sumelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-.X./25.05.2015 respectiv TVA stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, accize gaz natural stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, dobânzi și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”ART. 205

Posibilitatea de contestare

(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:

“(2) 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. a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei,

precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;[...]

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 5 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 de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./25.05.2015, nu se referă la stabilirea măsurii de diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Conform pct.1 din anexa nr. 2 la Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1939/2004 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. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. S.A. prin Dispoziția nr. .X./25.05.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează

diminuarea pierderii fiscale, ci măsura de înregistrare în evidența contabilă a sumelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./25.05.2015, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere dosarul va fi înaintat organului fiscal emitent al actului atacat.

În baza considerentelor anterior prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 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 S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./25.05.2015 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- accize gaz natural în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată (TVA) în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei;

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de

S.C. .X. S.A. împotriva Dispoziției nr. .X./25.05.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și transmiterea acestora spre competență soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

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

DIRECTOR GENERAL,

.X.