



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. _____ .2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală fost sesizată de Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale prin adresa nr., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr., asupra contestației formulată de S.C. x.

S.C. x a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. încheiat de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale, prin care s-a stabilit suma totală de lei reprezentând accize în suma de lei și majorări de întârziere aferente în suma de lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data de 30.01.2009 la care a fost primită Decizia de impunere nr., potrivit semnăturii și ștampilei aplicată pe exemplarul acesteia aflat la dosarul cauzei și data de depunere prin poștă a contestației, respectiv 19.02.2009, așa cum reiese din copia plicului anexat la dosarul cauzei.

Întrucat sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1 lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr., S.C x arată că, potrivit principiului realității fiscale, bugetul de stat nu a suferit nici un prejudiciu.

Astfel, prevederile Directivei Consiliului Europei nr.96/2003 stabilesc principiul obiectiv al scutirii de impozitare pentru produsele energetice furnizate pentru utilizarea în calitate de combustibil pentru navigația aeriană.Contestatoarea arată că prevederile legislației naționale respectă, sau ar trebui să respecte respectivele directive nu de la data aderării ci de la data intrării în vigoare a Legii nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă, care la art.21 stipulează în mod expres că:

“Soluțiile legislative preconizate prin noua reglementare trebuie să aibă în vedere reglementările în materie ale Uniunii Europene, asigurând compatibilitatea cu acestea”.

Or, legislația română acordă scutire de accize acestor operațiuni încă de la apariția Codului Fiscal, contestatoarea arătând faptul că toată procedura instituită prin normele metodologice de aplicare a prevederilor legislației fiscale nu trebuie să aibă rolul de a transforma principiul obiectiv al scutirii de accize într-unul subiectiv, prin obligarea de deținere a tot felul de autorizații.Rolul respectivelor autorizații este acela de exercitare a dreptului de control al statului asupra acestor operațiuni și de verificare a operațiunilor desfășurate ca intrând în sfera de aplicare a scutirii.Or, în cazul de față, societatea contestatoare consideră că nu se poate contesta faptul că operațiunile „incriminate” sunt cele de livrare de combustibil avioanelor direct pe pistă, astfel că, potrivit principiului realității fiscale, bugetului de stat nu i s-a adus nici un prejudiciu.

De asemenea, contestatoarea precizează faptul că beneficiarii finali ai livrărilor de combustibil pentru avioane nu au putut respecta niciodată formalitățile impuse de lege deținătorilor de autorizații de utilizatori finali.

Astfel, conform exemplarului 2 pentru fiecare alimentare era necesară semnătura și ștampila antrepozitarului fiscal expeditor precum și semnătura reprezentantului fiscal pentru certificare. În cazul aprovizionării cu carburant pentru aeronave, singurul antrepozit fiscal autorizat este unitatea de producție, respectiv rafinăriile de la care se aprovizionează distribuitorii agreeți. Alimentarea aeronavei cu carburant se face cu 30-45 min. înainte de ora programată pentru decolare iar documentul de livrare a carburantului însoțește cursa și poate fi recuperat numai la întoarcerea aeronavei pe aeroport.

Societatea consideră că dacă ar fi condiționat livrările de prezentarea unei autorizații, beneficiarii ar fi renunțat la serviciile sale și ar fi alimentat de la alți distribuitori agreeți care nu le-ar fi cerut astfel de documente.

Totodată, contestatoarea arată că nu era obligată să solicite operatorilor aerieni autorizația de utilizator final întrucât, potrivit dispozițiilor pct.23 alin.5 din H.G nr.44/2004, această autorizație trebuia să fie deținută doar de către distribuitorii autorizați.

În susținerea acestei afirmații societatea arată că, întrucât din dispozițiile legale mai sus invocate nu rezulta cu claritate obligativitatea deținerii autorizației atât de către distribuitorul agreeat cât și de utilizatorul final, H.G nr.44/2004 a fost modificată prin H.G nr.84/2005, intrată în vigoare din data de 18.02.2005.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale au verificat perioada 01.01.2005-18.02.2005.

Inspecția fiscală parțială a fost inițiată urmare Deciziei nr. emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin care s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr. și recalcularea accizei în conformitate cu cele reținute în cuprinsul respectivei decizii, pentru perioada 01.01.2005-18.02.2005.

În vederea verificării realității cantităților de combustibili livrați către S.C B, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la această

societate. Urmare controlului s-a constatat că facturile emise, înregistrate în jurnalele de vânzări de S.C x corespund cu facturile de cumpărare înregistrate în jurnalele de cumpărări ale S.C B. Astfel, s-a constatat că, în perioada verificată, S.C x a livrat către S.C B o cantitate de 83.240 l combustibil Jet A1, cantitate din care 69.990 l au fost utilizați pentru aprovizionarea aeronavelor ce au efectuat curse externe iar 18.250 l pentru aprovizionarea aeronavelor ce au avut ca destinație finală aeroportul Timișoara.

Pentru perioada 01.01.2005-18.02.2005, S.C x a beneficiat de scutire directă de la plata accizelor, acordată pe baza următoarelor documente:

- autorizația de utilizator final nr., valabilă începând cu 01.01.2005 pentru cantitatea de 15.000 tone combustibil turboreactor pentru aeronave tip TH, achiziționate de la SNP P;
- autorizația de utilizator final nr., valabilă începând cu 01.01.2005 pentru cantitatea de 15.000 tone petrol reactor tip Jet A1, achiziționate de la S.C R;
- autorizația de utilizator final, valabilă începând cu 01.01.2005 pentru cantitatea de 200 tone benzină pentru aviație 100LL standard cu conținut redus de plumb, achiziționate din import;
- certificat de autorizare nr., ca distribuitor de produse aeronautice civile, valabil pentru perioada 01.05.2004-30.04.2010;
- declarații vamale de export;
- dispoziții de livrare, avize de expediție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat în anul 2005 produse energetice beneficiind de regimul de scutire directă de la plata accizelor, conform prevederilor art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.23 alin.1 și 2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003.

În urma inspecției fiscale parțiale a rezultat că S.C x, în calitate de distribuitor agreat, în perioada 01.01.2005-18.02.2005, a livrat produse energetice în regim de scutire directă, pe aeroporturi, pentru curse interne, fără a solicita clienților interni autorizațiile de utilizator finali.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit pct.23.1 alin.6 din H.G nr.44/2004 exemplarul 2 al autorizației de utilizator final este folosit ca document de însoțire și că societatea nu a respectat prevederile art.201 alin.1 lit.b, respectiv lit.a din Legea nr.571/2003.

Pentru nerespectarea acestor dispoziții legale au fost calculate în sarcina societății, pentru perioada 01.01.2005-18.02.2005, accize în valoare de lei, dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea pentru produsele energetice livrate în regim de scutire directă, pe aeroporturi, în calitate de distribuitor agreat, beneficiază de scutire la plata accizei în condițiile în care nu solicitat clienților interni autorizația de utilizatori finali .

În fapt, S.C x, în calitate de distribuitor agreat, a livrat în perioada 01.01.2005-18.02.2005 produse energetice în regim de scutire directă, pe aeroporturi, pentru curse interne, fără a solicita clienților interni autorizația de utilizatori finali.

Organul de inspecție fiscală a considerat că societatea a încălcat prevederile art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.23 din H.G nr.44/2004 calculând în sarcina acesteia acciza și majorările de întârziere aferente.

Prin contestația formulată S.C x arată că nu era obligată să solicite operatorilor aerieni autorizația de utilizator final întrucât această autorizație trebuia să fie deținută doar de către distribuitorii agreați.

În drept, art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, prevede:

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

b) uleiurile minerale livrate în vederea utilizării drept carburant pentru aeronave, altele decât aviația turistică în scop privat. Prin aviație turistică în scop privat se înțelege utilizarea unei aeronave, de către proprietarul său sau de către persoana fizică sau juridică care o deține cu titlu de închiriere sau cu un alt titlu, în alte scopuri decât cele comerciale și în special altele decât transportul de persoane sau de mărfuri sau prestări de servicii cu titlu oneros ori pentru nevoile autorităților publice;(...)”

Totodată, 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, publicată în Monitorul Oficial nr.1074/18.11.2004 precizează:

“(1) În toate situațiile prevăzute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acordă beneficiarului, cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze direct de la un antrepozit fiscal, de la un importator sau de la un distribuitor agreat prevăzut la alin. (17).

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

(3) Pentru celelalte situații prevăzute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, scutirea se acordă prin compensare și/sau restituire, după caz, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(4) În toate situațiile prevăzute la art. 201 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția celei prevăzute la lit. g) a aceluiași articol, scutirea se acordă pe baza decontului de scutire de accize, însoțit de:

a) autorizația de utilizator final. Aceasta se eliberează și în cazul antrepozitarilor autorizați care utilizează uleiuri minerale obținute din producția proprie;

b) copia facturii fiscale de achiziție a uleiurilor minerale, în care acciza să fie evidențiată separat, cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2), în care pe factura se înscrie <<scutit de accize>>;

c) dovada plății accizelor către antrepozitul fiscal expeditor sau către importator, după caz, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis.(...)

(6) Autorizația de utilizator final se emite în toate cazurile, cu excepția persoanelor fizice, de către autoritatea fiscală teritorială. Autorizația se emite în trei exemplare cu următoarele destinații:

a) primul exemplar se păstrează de către utilizatorul final;

b) al doilea exemplar este utilizat ca document administrativ de însoțire;

c) exemplarul 3 se transmite antrepozitelui fiscal expeditor, importatorului sau distribuitorului agreeat. În acest caz distribuitorul agreeat transmite o copie a exemplarului 3 de autorizație către antrepozitarul fiscal de la care acesta se aprovizionează.”

Din interpretarea sistematică a acestor dispoziții legale reiese că legiuitorul a prevăzut că scutirea se acordă, pentru livrările de uleiuri minerale în vederea utilizării drept carburant pentru aeronave, prevăzute de art.201 alin.1 lit.b, beneficiarului cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze direct de la un antrepozit fiscal, de la importator sau de la un distribuitor agreeat.

Totodată, conform acestor prevederi legale, scutirea se acordă direct pentru produsele prevăzute la art.201 alin.1 lit.b-j și m, însă condiționează acordarea scutirii de îndeplinirea anumitor condiții, printre care și aceea a existenței autorizației de utilizator final.

Aceasta condiție este menținută până la apariția H.G nr.84/2005, respectiv data de 18 februarie 2005 când legiuitorul a prevăzut obligativitatea existenței autorizației de utilizator final numai pentru situațiile de scutire indirectă.

Având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății contestatoare accize pe perioada 01.01.2005-18.02.2005, în condițiile în care aceasta nu a solicitat clienților interni autorizația de utilizator final așa cum prevede legea, astfel încât contestația S.C x se va respinge ca neîntemeiată.

Afirmația societății contestatoare conform căreia nu era obligată să solicite operatorilor aerieni autorizația de utilizator final întrucât această

autorizație trebuia să fie deținută doar de către distribuitorii agreeți nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a arătat, din interpretarea prevederilor pct.23 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, reiese obligativitatea deținerii autorizației de utilizator final de către clienții interni.Astfel, potrivit alin.6 al pct.23 mai sus menționat, autorizația de utilizator final se emite în trei exemplare iar primul exemplar se păstrează de către utilizatorul final, nefiind prevăzută nici o excepție de la această regulă pentru cazul în care aprovizionarea se efectuează de la un distribuitor agreeat.

Faptul că prin H.G nr.84/2005 a fost modificată H.G nr.44/2004 în sensul precizării obligativității deținerii autorizației de utilizator final doar în situațiile de scutire indirectă nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prevederile H.G nr.84/2005 sunt aplicabile pentru situațiile apărute după intrarea sa în vigoare, respectiv 18 februarie 2005.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici invocarea adresei nr. emisă de A.N.A.F către S.C T întrucât aceasta nu este opozabilă societății contestatoare fiind emisă pe numele unei alte societăți.

Avand in vedere prevederile art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.23 din H.G 44/2004, se

DECIDE

Respingerea că neîntemeiată a contestației formulate de S.C x împotriva Deciziei de impunere nr. emisă de Direcția regională pentru

accize și operațiuni vamale pentru suma totală de lei reprezentând accize în suma de lei și majorări de întârziere aferente în suma de lei.

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