



**DECIZIA nr. 21 din 2013**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC X SA,**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr. .../2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Brașov, prin adresa nr. .../2013, asupra contestației formulate de **SC X SA – RO...**, cu sediul în X, Str. X, nr. X, județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. R-BV X/2012**, emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Brașov – Serviciul supraveghere fiscală și coordonare echipe mobile, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de X lei, obiectul contestației fiind suma de **X lei** reprezentând:

- X lei accize gaz natural;
- X lei majorări de întârziere aferente accizelor;
- X lei penalități de întârziere aferente accizelor.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 209 (1) și art. 207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SA**, prin contestația depusă la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Brașov, înregistrată sub nr. X/2013, solicită anularea parțială a actului atacat, invocând următoarele motive:

Societatea contestatară precizează că, fiind agent economic autorizat în domeniul gazului natural cu licență de distribuție și de furnizare a gazelor naturale în județul X, în perioada 01.01.2009-10.10.2012 a livrat gaze naturale persoanelor fizice, cât și organizațiilor de caritate, acordând scutire de la plata accizelor pentru gaz metan, în temeiul dispozițiilor art. 201 alin. 1 lit. e și k, respectiv art. 206<sup>60</sup> lit. e și k din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal,

omițând înregistrarea la autoritatea fiscală centrală în calitate de operator economic – furnizor de produse energetice, așa cum prevede pct. 5<sup>1</sup> (1), respectiv pct. 79 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, această formalitate de înregistrare fiind îndeplinită doar în anul 2012.

În cursul anului 2012, cu ocazia efectuării unui control fiscal, inspectorii DRAOV Brașov au considerat că societatea nu ar fi avut dreptul să acorde scutiri de accize clienților pe perioada 01.01.2009-10.10.2012 întrucât nu a îndeplinit obligația legală de a înregistra la autoritatea fiscală centrală în calitate de operator economic – furnizor de produse energetice, așa cum prevede legea, ca urmare au calculat obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de X lei.

Societatea contestatară consideră că constatările inspectorilor DRAOV Brașov sunt eronate și se bazează pe o interpretare forțată a dispozițiilor legale, ținând cont de următoarele considerente:

- legea nu condiționează scutirea de la plata accizelor a consumatorilor casnici și/sau organizațiilor de caritate de îndeplinirea de către operatorul economic autorizat să furnizeze gazul natural a formalităților de înregistrare fiscală;

- sancțiunea nerespectării obligației de înregistrare fiscală atrage cel mult răspunderea contravențională a agentului economic, conform art. 219 alin. 1 lit. i din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, acesta fiind posibil de amendă cuprinsă între 1.000 lei și 5.000 lei, și nu obligarea la plata accizelor datorate și a accesoriilor la acestea;

- neînregistrarea fiscală la autoritatea fiscală centrală a agentului economic care furnizează gaz natural consumatorilor casnici și organizațiilor de caritate, conform dispozițiilor pct. 5<sup>1</sup> (1), HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice la Codului fiscal, nu poate avea drept consecință obligarea agentului economic la plata accizelor în condițiile în care produsul accizabil a fost furnizat și utilizat într-un scop care determină scutirea de la plata accizei, respectiv a fost furnizat consumatorilor casnici și organizațiilor de caritate;

- art. 192 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal prevede că acciza devine exigibilă la data care produsul este utilizat în orice alt scop care nu este în conformitate cu scutirea. Ori, în cazul de speță, gazul natural a fost livrat consumatorilor casnici și organizațiilor de caritate – fapt necontestat de organul de control – respectându-se astfel scopul pentru care a fost acordată scutirea;

- nu se prevede în mod expres, nici în Codul fiscal și nici în Normele de aplicare ale acestuia, sancțiunea calculării și plății accizelor pentru nerespectarea obligației de a depune cererea de înregistrare a operatorului economic la autoritatea fiscală centrală în calitate de operator economic înregistrat, atunci când scopul în care a fost utilizat produsul accizabil și care garantează scutirea, a fost respectat;

- lipsa cererii de înregistrare la autoritatea fiscală centrală – cerere care în fapt are forma unei declarații pe propria răspundere – constituie un comportament necorespunzător al agentului economic, dar având în vedere că vizează neîndeplinirea unei condiții formale și nu de fond, se sancționează doar contravențional potrivit art. 219 alin. 1, lit. i din Codul de procedură fiscală și nu atrage calcularea și plata accizelor.

SC X SA a mai depus, sub nr. X/2013, o completare la contestație, prin care în afară de cele precizate în contestație mai adaugă:

- Conform prevederilor art. 201 alin. 1 lit. e, respectiv art. 206<sup>60</sup> alin. 1, lit. e din Codul fiscal, produsele energetice folosite de gospodării și/sau organizații de caritate sunt scutite de la plata accizelor, astfel societatea nu a calculat accize la livrările de gaze naturale către acești consumatori. Societatea consideră că legiuitorul, prin această măsură a urmărit o politică socială de protejare a populației și a organizațiilor de caritate.

Societatea contestatară consideră, că în condițiile în care, ar fi obligată la calcularea accizelor către acești consumatori, s-ar încălca politica socială urmărită de legiuitor, prin facturarea retroactivă acestora către populație, fie ar crea o pierdere financiară care putea să ducă la falimentul societății;

- contestatara afirmă, că omisiunea de a se înregistra la autoritatea fiscală centrală, poate fi considerată o eroare administrativă, eventual o contravenție și nicidecum o faptă prin care s-ar fi produs o pagubă bugetului de stat, având în vedere că legiuitorul nici nu a prevăzut realizarea de venituri din accizarea gazelor naturale utilizate de populație și organizațiile de caritate.

Societatea anexează la completarea contestației copiile a două declarații de înregistrare fiscală 010 din ...2007 și ...2007, depuse la AFP X, respectiv la DGFP Harghita.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. R-BV X/2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. R-BV X/2012, organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale Brașov, referitor la cele contestate, au constatat următoarele:

În perioada 01.01.2009-10.10.2012, SC X SA a acordat scutire de la plata accizei conform art. 201 alin. 1 lit. e și k, respectiv art. 206<sup>60</sup> alin. 1, lit. e și k din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, atât persoanelor fizice care folosesc gaze naturale în gospodării cât și organizațiilor de caritate pe teritoriul localităților din județul Harghita înscrise în cele două licențe, fără să fie înregistrat la autoritatea fiscală centrală.

Organele de inspecție fiscală au solicitat de la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția generală management al domeniilor reglementate specific – dovada înregistrării SC X SA în condițiile prevăzute la pct. 5<sup>1</sup> (1), respectiv 79 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.

44/2004, direcție care a confirmat că societatea a solicitat înregistrarea numai prin adresa nr. x/2012, în urma căreia fiind înregistrată sub nr. x în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor.

Organul de control făcând referire la prevederile art. 175<sup>1</sup> alin.2, respectiv art. 206<sup>17</sup> alin.2 din Codul fiscal (aplicabile în diferite perioade, dar prevederi identice) privind obligația operatorilor economici autorizați în domeniul gazului natural de a se înregistra la autoritatea fiscală centrală, precum și la prevederile art. 201 alin. 2, respectiv art. 206<sup>60</sup> alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabile în diferite perioade, dar prevederi identice) privind modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1), a stabilit că SC X SA nu avea dreptul să livreze în regim de scutire de la plata accizei direct consumatorilor în perioada 01.01.2009-10.10.2012, perioada în care nu a fost înregistrat în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor.

Ca urmare, organul de control a calculat accize de plată în cuantum de x lei la care s-a mai calculat accesorii în sumă totală de x lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarii, constatările organelor vamale, documentele existente la dosar, precum și actele normative invocate de contestatara și de organele vamale, se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare putea livra în regim de scutire de la plata accizelor gaze naturale către gospodării și organizații de caritate, în condițiile în care 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.***

În fapt, în perioada 01.01.2009-10.10.2012 SC X SA a livrat gaz natural în regim de scutire de la plata accizei către gospodării și/sau organizații de caritate.

În urma verificărilor efectuate organele vamale au constatat că SC X SA nu putea să livreze gazul natural în regim de scutire direct prevăzut de art. 201 alin. 1 lit. e și k, respectiv art. 206<sup>60</sup> alin. 1, lit. e și k din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere că nu a fost înregistrat în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor, condiție prevăzută pentru acordarea directă a scutirii. În consecință, organul de control a calculat accize de plată în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei.

Societatea contestatoara consideră că constatările inspectorilor DRAOV Brașov sunt eronate și se bazează pe o interpretare forțată a dispozițiilor legale, susținând, că omisiunea de a se înregistra la autoritatea fiscală centrală, poate fi considerată o eroare administrativă, eventual o contravenție și nicidecum obligarea la plata accizelor datorate și a accesorilor la acestea.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art.175 alin.(3) lit.f), pentru perioada 01.01.2009 – 31.03.2010, respectiv art. 206<sup>16</sup> alin.(3) lit.f), începând cu data de 01.04.2010 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în care se precizează care sunt produsele pentru care se datorează accize, și anume:

*„Produse energetice*

*(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:(...) f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;(...)”*

De asemenea, art. 175<sup>1</sup>, respectiv art. 206<sup>17</sup> din același act normativ precizează:

*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.”***

Potrivit dispozițiilor legale precizate rezultă că, **din punct de vedere fiscal, produsele energetice, în speță gazul natural, sunt considerate produse accizabile**, iar acciza devine exigibilă la data livrării produselor de către furnizorii autorizați către consumatorii finali.

Tot aceste dispoziții legale instituie o **obligație de înregistrare** a operatorilor economici autorizați în domeniul gazului natural la autoritatea fiscală conform normelor. În acest sens Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct. 5<sup>1</sup> alin. (1), pentru aplicarea art.175<sup>1</sup>, alin.2 precizează:

*„5<sup>1</sup>. (1) **Înregistrarea operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor naturale se face la autoritatea fiscală centrală. Această obligație revine operatorilor economici licențiați de autoritatea competentă în domeniul să distribuie sau să furnizeze gaz natural direct consumatorilor finali. Înregistrarea se face pe baza cererii prezentate în anexa nr. 2.”***

Iar pentru aplicarea art. 206<sup>17</sup>, alin. 2 normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, la pct. 79 (1) precizează: **„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. Înregistrarea se face pe baza cererii prezentate în anexa nr. 32.”**

Potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal există și scutiri privind accizarea produselor energetice și acestea sunt prevăzute la art. 201 pentru perioada 01.01.2009 – 31.03.2010, respectiv art. 206<sup>60</sup> începând cu data de 01.04.2010, care precizează:

„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.**

Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor au fost reglementate prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, 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 [...]**”, respectiv

„113.3. (1) În situația prevăzută la art. 206<sup>60</sup> 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 [...]**”

Din dispozițiile legale enunțate mai sus, se reține că operatorii economici autorizați în domeniul gazului natural au obligația de a se înregistra la autoritatea fiscală centrală pe baza unei cereri prevăzute de normele metodologice. Totodată s-a reținut că scutirea de la plata accizelor după produsele energetice - gazul natural, cărbunele și combustibilii solizi - folosite de gospodării și/sau de organizații de caritate **poate fi acordată direct de operatorii economici autorizați cu condiția ca acestea să fie înregistrați la autoritatea fiscală centrală**.

Or, organele de inspecție au stabilit că SC X SA în perioada verificată a livrat gaz natural cu scutirea de accize fără să fie înregistrat la autoritatea fiscală centrală, respectiv în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor, condiție prevăzută pentru acordarea directă a scutirii de către furnizorul de produse energetice. Acest fapt fiind justificat de organele de inspecție fiscală și prin solicitarea informațiilor de la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția generală management al domeniilor reglementate specific –, care a confirmat că societatea a solicitat înregistrarea numai prin adresa nr. x/11.10.2012, în urma căreia fiind înregistrată sub nr. x în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor.

Având în vedere cele reținute, societatea contestatoare înainte de emiterea facturilor cu acordarea directă a scutirii de la plata accizelor după gazul natural folosit de gospodării și/sau de organizații de caritate trebuia să aibă prudența și diligența de a se înregistra la autoritatea fiscală centrală, respectiv în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul

gazelor, în caz contrar avea obligația facturării, declarării și plății accizei la termenele legale.

În susținere, SC X SA a anexat la dosarul cauzei copiile a două declarații de înregistrare fiscală 010 din ...2007 și ...2007, depuse la AFP X, respectiv la DGFP Harghita, dar se reține că acestea nu echivalează cu cererea de înregistrare în Registrul special al operatorilor economici autorizați în domeniul gazelor (formular anexa 2 și 32 la norme).

În consecință, conform prevederilor legale în vigoare și a celor precizate, societatea contestatoare nu putea livra gazul natural în regim de scutire directă de la plata accizelor în perioada 01.01.2009 - 10.10.2012 (data depunerii cererii de înregistrare), urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SA pentru suma de x lei reprezentând accize.

Potrivit prevederilor legale se reține că accesoriile au fost calculate la debitul stabilit suplimentar, respectiv accize în sumă de X lei, pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată astfel că, potrivit principiului de drept conform căruia "*accessorium sequitur principale*" se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de x lei reprezentând accesorii aferente accizelor.

Având în vedere documentele prezentate la dosarul cauzei, prevederile legislative invocate, faptul că în mod legal organele de inspecție au calculat accize și accesorii aferente accizelor, precum și considerentele mai sus formulate și în conformitate cu 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. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*"11.1. 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 contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de X lei reprezentând accize în sumă de X lei și accesorii aferente accizelor în sumă de X lei.**

Cu privire la motivația contestatoarei conform căreia legea nu condiționează scutirea de la plata accizelor a consumatorilor casnici și/sau organizațiilor de caritate de îndeplinirea de către operatorul economic autorizat să furnizeze gazul natural a formalităților de înregistrare fiscală și afirmația ca neînregistrarea fiscală la autoritatea fiscală centrală, nu poate avea drept consecință obligarea agentului economic la plata accizelor în condițiile în care produsul accizabil a fost furnizat și utilizat într-un scop care determină scutirea de la plata accizei, precizăm că acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere, cum s-a precizat și în conținutul

acestei decizii, că conform regulii generale produsele energetice, în speță gazul natural, sunt considerate produse accizabile, iar acciza devine exigibilă la data livrării produselor de către furnizorii autorizați către consumatorii finali. Derogarea de la plata acesteia este scutirea prevăzută art. 201 pentru perioada 01.01.2009 – 31.03.2010, respectiv art. 206<sup>60</sup> începând cu data de 01.04.2010 din Codul fiscal. Iar modalitatea și condițiile de acordare a scutiilor sunt reglementate prin Normele metodologice (alin.2 la art. sus menționate din Codul fiscal), care prevăd că „**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**”, de altfel obligație prevăzută de art.175<sup>1</sup>, respectiv art. 206<sup>17</sup> alin. 2 din Codul fiscal. **Societatea trebuie 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.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei 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. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

**Respingerea** ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. R-BV X/2012 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr. R-BV X/2012 pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei accize gaz natural;
- X lei majorări de întârziere aferente accizelor;
- X lei penalități de întârziere aferente accizelor.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**