



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr.din2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC "Z" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Z prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - accize pentru alte produse accizabile (energetice);
- Z lei - majorări de întârziere și dobânzi aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale Z sub nr. Z, fiind întocmit dosarul și referatul cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, emise de organele de inspecție

fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Z, SC "X" SRL din Z aduce următoarele argumente:

- arată că în ce privește combustibilul ecologic pentru centralele termice aflat în două autocisterne, organele vamale au constatat existența celor două autocisterne încărcate cu combustibil ecologic pe care societatea l-a facturat către societățile străine A Bulgaria și B Slovacia și au reținut că acciza care trebuia plătită pentru acestea nu era cea aferentă păcurii, ci cea prevăzută pentru motorină, fiind deținută ca și materie primă deși nu avea autorizația expresă în acest sens;

- menționează că referitor la combustibilul ecologic din cele două autocisterne, trebuie observat că art. 206¹⁶ nu se poate aplica situației prezente deoarece acciza datorată nu este exigibilă și nu este datorată conform art. 206⁶ care prevede că "accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum", iar "condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum";

- susține că în opinia sa accizele pentru respectivele cantități de produs energetic nu se datorau la momentul controlului fiscal deoarece destinarii acestora sunt două firme străine din țări aparținând Uniunii Europene, iar societatea a întreprins toate demersurile în vederea obținerii încadrării de la Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate, astfel că nu se poate reține faptul că nu a solicitat încadrarea produsului din punct de vedere al accizelor, mai mult a solicitat această încadrare încă din anul 2009 când a început demersurile pentru obținerea autorizațiilor de antrepozit fiscal, fapt dovedit prin adresa Direcției supraveghere accize și operațiuni vamale nr. Z;

- consideră că și-a îndeplinit toate obligațiile prevăzute de pct. 78 alin. 3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, inclusiv cele legate de verificarea de către un laborator autorizat, în speță Romcontrol, și a obținut și avizul Ministerului Economiei, astfel că nu se poate reține în nici un fel că nu și-ar fi îndeplinit această obligație și să se calculeze o altă acciză, indiferent de încadrarea tarifară la NC 2710 19.99 sau NC 2710 19.61;

- precizează că în ceea ce privește calcularea diferențelor de accize aferente cantității de păcură depozitată în regim suspensiv, achiziționată în vederea utilizării ca materie primă, consideră că se face aplicarea dispozițiilor art. 206²¹ din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și ale pct.83 alin.(2) și (3) din Normele metodologice date în aplicare;

- susține că din textele legale citate nu rezultă obligativitatea expresă a antrepozitarului, sub sancțiunea exigibilității accizelor, de a fi autorizat și pentru deținerea de materii prime specificate expres în autorizația de antrepozit fiscal, Codul fiscal neavând prevederi în acest sens, doar Normele metodologice arată că "este permisă depozitarea în regim suspensiv de accize a produselor accizabile achiziționate în vederea utilizării ca materie primă în procesul de producție de produse accizabile și a produselor accizabile rezultate" din activitatea de producție pentru care a fost autorizat antrepozitul fiscal.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea actelor administrativ fiscale atacate, respectiv Decizia de impunere nr. Z, Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Dispoziția nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, ca netemeinice și nelegale.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, comunicate societății prin remitere sub semnătură la data de Z, organele de inspecție fiscală ale Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Z au constatat următoarele:

În luna aprilie 2010 SC "X" SRL a livrat firmei B din Slovacia o cantitate de Z tone combustibil ecologic pentru centrale termice conform facturii fiscale seria Z nr. Z, iar în luna mai 2010 a livrat firmei A din Bulgaria cu factura Z nr. Z cantitatea de Z tone combustibil ecologic pentru centrale termice, pentru care nu a solicitat înaintea livrării încadrarea produsului din punct de vedere al accizelor calculând accize la nivelul celor pentru păcură, de Z euro/ tona.

Ulterior, Laboratorul Vamal Central al Direcției de Autorizări din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor a emis Certificatele de analiză nr. Z și nr. Z, din care rezultă caracteristicile fizico-chimice ale produsului combustibil ecologic pentru centrale termice pentru probele prelevate din cele 2 autocisterne, adică indicele de saponificare care este de 8,4, respectiv 19,7, deci mai mare de 4, ceea ce conduce la încadrarea tarifară 2710 19.99.

În baza celor constatate, organele de control au procedat la calculul accizelor la nivelul prevăzut pentru motorină de Z euro/ tonă, stabilind că pentru cantitatea de Z tone combustibil ecologic pentru centrale termice livrat are de plată o diferență de accize în sumă de Z lei.

De asemenea, în cursul lunii mai 2010, respectiv în perioada2010 –2010, societatea a achiziționat și depozitat în afara regimului suspensiv cantitatea de Z tone de păcură pentru care nu a înregistrat, calculat și virat în termen legal accizele aferente în valoare de Z lei.

Cantitatea de Z tone păcură achiziționată de la societatea C, a fost înregistrată de societate în evidența contabilă ca materie primă, deși Autorizația de antrepozit fiscal de producție nr. Z/ Z valabilă de la data de2010 îi permitea să primească și să dețină produsul finit E 470 – Păcură, adică în baza acestei autorizații societatea trebuia să achiziționeze materie primă motorină și alte produse energetice și să producă produse finite încadrate în grupa E470 – Păcură, astfel că deținerea de păcură ca materie primă se află în afara regimului suspensiv de la plata accizelor, conferit de autorizația de antrepozit fiscal.

Societatea a obținut în luna 2010 modificarea autorizației de antrepozit inițiale, deținând după2010 autorizația de antrepozit fiscal de producție modificată, care permite societății ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz, produse finite și materii prime din categoria celor accizabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea accizelor pentru care societatea avea obligația să depună imediat o declarație de accize pe care să le plătească în ziua lucrătoare următoare, stabilind în sarcina societății accize de plată în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a accizelor datorate, au calculat majorări de întârziere și dobânzi în sumă de Z lei pe perioada2010 -2010 precum și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2010 –2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, jud. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de identificare fiscală Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL din Z datorează accizele și a majorărilor de întârziere stabilite în sumă totală de Z lei, în condițiile în care societatea a livrat combustibil ecologic pentru centrale termice înainte de a obține încadrarea pentru acesta și a deținut pacură fiind autorizată pentru produs finit și numai începând cu data de2010 pentru materie primă.

Potrivit constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Z, reiese că în aprilie și mai 2010 SC "X" SRL a livrat firmelor A din Slovacia și B din Bulgaria, cantitatea totală de Z tone combustibil ecologic pentru centrale termice, pentru care societatea nu a solicitat

încadrarea din punct de vedere al accizelor înainte de livrare și a calculat accizele la nivelul celor pentru păcură, de Z euro/ tonă.

Ulterior, Laboratorul Vamal Central al Direcției de Autorizări din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor a emis Certificatele de analiză nr. Z și nr. Z din care rezultă caracteristicile fizico-chimice ale produsului combustibil ecologic pentru centrale termice, respectiv indicele de saponificare de 8,4 și 19,7, deci mai mare de 4, rezultând pentru aceste cantități încadrarea tarifară 2710 19.99 pentru care organele de control au procedat la calculul accizelor la nivelul prevăzut pentru motorină de Z euro/ tonă, rezultând o diferență de accize de plată în sumă de Z lei.

De asemenea, în perioada2010 -2010 SC "X" SRL a achiziționat din Italia cantitatea de Z tone păcură, produs înregistrat în evidența contabilă ca și materie primă și nu ca produs finit astfel cum era autorizată la acea dată, deci în afara regimului suspensiv, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat accize în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 175 alin. (3) și (4) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 175 – (3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

[...]

c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;

[...]

g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69.

[...]

(4) Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.",

coroborate cu dispozițiile pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"5 – (1) Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3) al art. 175 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt supuse unei accize, atunci când:

a) produsele sunt realizate în scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele sunt puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

c) produsele sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(2) Orice operator economic aflat în una din situațiile prevăzute la alin. (1), este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor. Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifară a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vămilelor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

[...]

(4) Pentru produsele aflate într-una din situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale art. 175 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (2) și (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, produsele energetice destinate utilizării ca și combustibil pentru încălzire, în cazul nostru combustibilul ecologic pentru centrale termice este supus unor accize la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire echivalent cu condiția de a solicita organelor abilitate încadrarea produsului din punct de vedere al accizelor, înainte de producerea, vânzarea sau utilizarea acestuia, fapt neîndeplinit de către contestatoarele.

Așadar, în situația de față SC “X” SRL neîndeplinind condiția privind solicitarea încadrării tarifare a produsului înainte de livrarea acestuia în vederea accizării, aceasta trebuia să achite accizele la nivelul celor aferente pentru motorină, de Z euro/ tonă și nu cele pentru păcură de Z euro/ tonă.

Prin urmare, organele vamale de control legal au calculat diferențele de accize datorate pentru combustibilul ecologic pentru centrale termice livrat, stabilind că societatea datorează pentru cantitatea de Z tone produs, accize în sumă de Z lei.

Referitor la invocările din contestație privind adresa nr. Z, Z, Z/ Z a **Direcției de supraveghere accize și operațiuni vamale** prin care societatea consideră că face dovada că a solicitat încadrarea produsului încă din 2009, precizăm că aceasta a fost transmisă spre știință către SC “X” SRL, dar nu ține loc de decizie de echivalare a combustibilului ecologic în cauză, în timp ce Decizia nr. Z a Comisiei pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate a fost obținută abia

ulterior, la data de Z, la art. 6 din cuprinsul deciziei fiind menționat expres faptul că aceasta produce efecte de la data comunicării

În același timp, în ceea ce privește cantitatea de Z tone păcură achiziționată de la societatea C și înregistrată de SC "X" SRL din Z în evidența contabilă ca materie primă, deși autorizația de antrepozit fiscal de producție nr. Z deținută de la data de Z îi permitea să primească și să dețină produsul finit E 470 – Păcură, în materie se aplică prevederile art.206⁶ alin. (1), art.206⁷ alin.(1) lit.b), art. 206²¹, art. 206²² alin. (2) și (3) lit.b) și c) și art. 206⁵² alin.(1) și (5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată că:

“Art. 206⁶. – Exigibilitatea. (1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

[...]

Art. 206⁷. - Eliberarea pentru consum. (1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

[...]

b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol;

[...]

Art. 206²¹. - Reguli generale. (1) Producția și transformarea produselor accizabile trebuie realizate într-un antrepozit fiscal.

(2) Depozitarea exclusivă a produselor accizabile în regim suspensiv de accize poate avea loc în:

a) antrepozitele fiscale ale antrepozitarilor autorizați pentru producția de produse energetice și ale persoanelor afiliate acestora, în sensul prevăzut la titlul I art. 7 pct. 21, pentru un număr maxim de 8 antrepozite fiscale de depozitare pentru fiecare antrepozitar autorizat pentru producția de astfel de produse din România, inclusiv persoanele afiliate acestuia. În înțelesul acestei prevederi, antrepozitarul autorizat pentru producția de produse energetice este operatorul economic care deține instalații și utilaje pentru rafinarea țițeiului și prelucrarea fracțiilor rezultate în vederea obținerii de produse supuse accizelor;

[...]

Art. 206²². – (2) În vederea obținerii autorizației, pentru ca un loc să funcționeze ca antrepozit fiscal, persoana care intenționează să fie antrepozitar autorizat pentru acel loc trebuie să depună o cerere la autoritatea competentă, în modul și în forma prevăzute în normele metodologice.

(3) Cererea trebuie să conțină informații și să fie însoțită de documente cu privire la:

[...]

b) tipurile și cantitatea de produse accizabile estimate a fi produse și/sau depozitate în decursul unui an;

c) lista produselor accizabile care urmează a fi achiziționate în regim suspensiv de accize în vederea utilizării ca materie primă în cadrul activității de producție de produse accizabile;

[...]

Art. 206⁵². - Depunerea declarațiilor de accize. (1) Orice plătitor de accize prevăzut la prezentul capitol are obligația de a depune lunar la autoritatea competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă.

[...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), în situațiile prevăzute la art. 206⁷ alin. (1) lit. b) și c) trebuie să se depună imediat o declarație de accize la autoritatea fiscală competentă și, prin derogare de la art. 206⁵¹, acciza se plătește în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care a fost depusă declarația.

Ca atare, operatorii autorizați pentru producția de produse energetice pot deține în regim suspensiv de accize doar produsele accizabile pentru care a solicitat și obținut autorizație înscrise în aceasta ca produse finite și ca materii prime, dar în cazul de față SC "X" SRL din Z în mai 2010 (Z) deținea Autorizația nr. Z care îi permitea să primească și să dețină păcura ca produs finit și nu materie primă, modificarea autorizației în sensul deținerii păcurii și motorinei ca materii prime s-a efectuat doar începând cu data de 2010, ulterior operațiunilor în cauză, astfel că pentru cantitatea de Z tone păcură avea de plată accize în sumă de Z lei.

Pe cale de consecință, se mențin măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală ale Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Z prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la **majorările de întârziere și dobânzile în sumă de Z lei**, precizăm că acestea sunt datorate potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005, OUG nr. 39/ 2010 și OUG nr. 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă totală de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

În legătură cu **contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că aceasta este de competența Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Z în calitate de organ emitent în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z ca neîntemeiată, pentru accize, majorări, dobânzi și penalități de întârziere aferente, în sumă totală de Z lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv