

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 96 din 27.03.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SA**,
cu sediul in str., nr., et., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./09.03.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./09.03.2009, inregistrata sub nr./09.03.2009 de catre Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale B..... cu privire la contestatia formulata de SC ABC SA nr./19.02.2009, inregistrata la organul vamal teritorial sub nr./19.02.2009.

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/04.02.2009, inregistrata sub nr. x/04.02.2009 si emisa de Directia Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/27.01.2009, prin care s-au stabilit in sarcina SC ABC SA obligatii de plata in suma de **S lei** reprezentand:

- S1 lei accize pentru benzina cu plumb;
- S2 lei majorari de intarziere aferente accizelor.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SA.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SA, pentru tranzactiile cu uleiuri minerale derulate in perioada anului 2008 cu firma DH KFT din Ungaria.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/27.01.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/04.02.2009, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma de S lei reprezentand accize pentru benzina cu plumb si accesorii aferente.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SA sustine ca produsele importate nu sunt produse energetice accizabile mentionate la art. 175 alin. (3) din Codul fiscal, ci doar uleiuri minerale importate sub codul Taric NC 2710.19.99 ca produse energetice, prevazute generic la art. 175 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile art. 175 alin. (4), art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a) din Codul fiscal si pct. 5 alin. 1-4 din Normele metodologice, SC ABC SA sustine ca uleiurile minerale in cauza au fost importate si utilizate de societate in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire, fiind exceptate de la accizare, asa cum rezulta din certificatul de analiza a produsului, care atesta ca are un punct de inflamabilitate mult mai ridicat decat al benzinei si motorinei si o vascozitate ridicata.

Societatea invoca faptul ca nu avea obligatia de a obtine o "autorizare" care sa-i permita efectuarea importurilor fara plata accizelor, ci doar de a depune o declaratie pe proprie raspundere cu privire la "scopul" importurilor efectuate, conform pct. 5^{1.3} alin. 3 din Normele metodologice, obligatie respectata prin declaratiile pe proprie raspundere depuse la autoritatile vamale din care rezulta ca produsul "ulei mineral, cod vamal 2710.19.99" va fi utilizat la fabricarea de lubrifianti si confirmata prin acordarea liberului de vama.

De asemenea, SC ABC SA sustine si invoca urmatoarele:

- nu a efectuat livrare de produse in regim suspensiv de la plata accizelor intrucat prevederile art. 163 lit. f) din Codul fiscal vizeaza doar produsele energetice accizabile, ceea ce nu este cazul produselor sale;

- produsele importate nu se afla in situatiile prevazute la alin. (4)-(6) ale art. 175 din Codul fiscal si societatea nu avea datoria de a indeplini obligatiile prevazute la pct. 5 alin. 2 si 3 din Norme intrucat produsele importate nu au fost puse in vanzare drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire;

- societatea a actionat in tranzactiile derulate cu buna-credinta, ca un contribuabil corect si prudent, inclusiv prin verificarea valabilitatii codului de TVA pentru firma ungara, avand in vedere ca aceleasi uleiuri au fost livrate si altor societati, pentru care inspectorii nu au sustinut ca s-ar datora accize, iar actiunea unui tert, cum este cazul clientului din Ungaria care nu a fost la sediu pentru efectuarea controlului, nu poate da nastere la obligatii fiscale in sarcina vanzatorului, cata vreme nu s-a dovedit existenta niciunui indiciu care sa arate reaua credinta a vanzatorului.

In concluzie, SC ABC SA sustine ca a respectat toate obligatiile prevazute de lege si ca nu exista niciun dubiu cu privire la realitatea tranzactiei si solicita anularea integrala a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca produsul energetic accizabil cu codul NC 2710.19.99 poate beneficia de exceptare de la plata accizelor, in conditiile in care acesta a fost comercializat in alt scop decat cel declarat pe proprie raspundere de catre importator si catre un comerciant care nu are calitatea de utilizator final, iar exceptarea se acorda doar daca produsul este utilizat in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire si se face dovada acestei utilizari pe baza declaratiei pe proprie raspundere a utilizatorului.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. yyy/27.01.2009 organele de control ale Directiei pentru Accize si Operatiuni Vamale B..... au efectuat, la cererea ANV - DSAOV prin adresa nr./22.12.2008, inspectia fiscala partiala la SC ABC SA, pentru tranzactiile cu uleiuri minerale derulate in perioada anului 2008 cu firma DH KFT din Ungaria.

Organele vamale arata ca societatea a importat in anul 2008 din Ucraina, prin firma ALV SA din Grecia, cantitatea de 1.944,4 tone uleiuri minerale tip OB-300, OB-400 si OB-500, depozitata la SC I SA Ploiesti, societate care detine si autorizatia de antrepozit fiscal.

Marfa a fost livrata catre diversi beneficiari, printre care societatii DH KFT din Ungaria (cantitatea de 285,7 tone ulei mineral OB-300), pe baza contractului de

vanzare-cumparare nr. 641/26.08.2008 si a avizelor de insotire a marfii, transportul marfii fiind in sarcina cumparatorului maghiar.

Deoarece a revandut uleiul mineral importat catre o firma din Ungaria, care nu functioneaza la sediul social declarat potrivit autoritatilor vamale ungare, in regim suspensiv de la plata accizelor, fara a fi autorizata pentru aceasta si fara depunerea declaratiei pe proprie raspundere, organele vamale au stabilit in sarcina SC ABC SA accize aferente uleiului mineral vandut, calculate la nivelul accizei pentru benzina cu plumb in cuantum de E1 euro si majorari de intarziere in suma de E2 euro.

In drept, potrivit art. 162, art. 163, art. 165, art. 166, art. 175, art. 175⁴ si art. 192 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 162. - **Accizele armonizate** sunt taxe speciale de consum care se datoreaza bugetului de stat pentru urmatoarele produse provenite din productia interna sau din import:

g) produsele energetice (...)"

"Art. 163. - **In intelesul prezentului titlu, se vor folosi urmatoarele definitii:**

a) produsele accizabile sunt produsele prevazute la art. 162;

f) regimul suspensiv este regimul fiscal conform caruia plata accizelor este suspendata pe perioada producerii, transformarii, detinerii si deplasarii produselor [...]"

"Art. 165. - *Acciza este exigibila in momentul eliberarii pentru consum sau cand se constata pierderi sau lipsuri de produse accizabile*".

"Art. 166. - (1) In intelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezinta:

[...]

e) orice detinere in afara regimului suspensiv a produselor accizabile care nu au fost introduse in sistemul de accizare, in conformitate cu prezentul titlu; [...]

(2) *Eliberare pentru consum se considera si detinerea in scopuri comerciale de catre un comerciant de produse accizabile, care au fost eliberate in consum in alt stat membru sau au fost importate in alt stat membru si pentru care acciza nu a fost platita in Romania*".

"Art. 175. - (1) **In intelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt:**

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, daca acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

b) **produsele cu codurile NC 2701, 2702 si de la 2704 la 2715;** [...]

(2) Intra sub incidenta prevederilor sectiunilor a 4-a si a 5-a ale cap. I din prezentul titlu doar urmatoarele produse energetice:

a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, daca acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele cu codurile NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 si 2707 50;

c) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69. Pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, 2710 11 25 si 2710 19 29, prevederile sectiunii a 5-a se vor aplica numai circulatiei comerciale in vrac;

d) produsele cu codurile NC 2711, cu exceptia 2711 11, 2711 21 si 2711 29;

e) produsele cu codul NC 2901 10;

f) produsele cu codurile NC 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 si 2902 44;

g) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetica, daca acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

h) produsele cu codul NC 3824 90 99, dacã acestea sunt destinate utilizarii drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.

(3) Produsele energetice pentru care se datoreaza accize sunt:

a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 si 2710 11 59;

b) benzina fara plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 si 2710 11 49;

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

d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 si 2710 19 25;

e) gazul petrolier lichiefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 pana la 2711 19 00;

f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 si 2711 21 00;

g) pacura cu codurile NC de la 2710 19 61 pana la 2710 19 69;

h) carbune si cocs cu codurile NC 2701, 2702 si 2704.

(4) Produsele energetice, altele decat cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize daca sunt destinate a fi utilizate, puse in vanzare ori utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat in functie de destinatie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru incalzire sau combustibilului pentru motor echivalent.

(5) Pe langa produsele energetice prevazute la alin. (1), orice produs destinat a fi utilizat, pus in vanzare ori utilizat drept combustibil pentru motor sau ca aditiv ori pentru a creste volumul final al combustibilului pentru motor este accizat la nivelul combustibilului pentru motor echivalent.

(6) Pe langa produsele energetice prevazute la alin. (1), orice alt produs, cu exceptia turbei, destinat a fi utilizat, pus in vanzare sau utilizat pentru incalzire, este accizat cu acciza aplicabila produsului energetic echivalent [...].

"Art. 175⁴. - (1) **Sunt exceptate de la plata accizelor:**

1. caldura rezultata si produsele cu codurile NC 4401 si 4402;

2. **urmatoarele utilizari de produse energetice si energie electrica:**

a) produsele energetice utilizate in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire; [...].

"Art. 192. - (1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibila la data cand produsul este eliberat pentru consum in Romania.

(6) In cazul unui produs energetic, pentru care acciza nu a fost anterior exigibila, acciza devine exigibila la data la care produsul energetic este oferit spre vanzare sau la care este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire".

Cu privire la aplicabilitatea prevederilor Titlului VII "Accize si alte taxe speciale", pct. 5, pct. 5^{1.3} si pct. 17 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data derularii operatiunilor, stabilesc urmatoarele:

"5. (1) *Produsele energetice, altele decat cele de la alin. (3) al art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt supuse unei accize, atunci cand:*

a) produsele sunt realizate in scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;

b) *produsele sunt puse in vanzare drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor;*

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

(2) Orice operator economic aflat in una din situatiile prevazute la alin. (1), este obligat ca inainte de productie, de vanzare sau de utilizare a produselor energetice, sa adreseze o solicitare la Ministerul Finantelor Publice - Comisia cu atributii in autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru incadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor. Solicitarea va fi insotita obligatoriu de buletinul de analiza al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de incadrarea tarifara a produsului efectuata de Autoritatea Nationala a Vamilor si de avizul Ministerului Economiei si Comertului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

(4) Pentru produsele aflate intr-una din situatiile prevazute la alineatele (4), (5) si (6) ale art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care operatorul economic nu indeplineste obligatiile prevazute la alin. (2) si (3), **in cazul combustibilului pentru motor si al aditivilor se datoreaza o acciza egala cu acciza prevazuta pentru benzina cu plumb**, iar in cazul combustibilului pentru incalzire acciza datorata este cea prevazuta pentru motorina".

"5^{1.3} - (1) Operatorii economici care achizitioneaza produse energetice de natura celor prevazute la art. 175 alin. (2) din Codul fiscal, in vederea utilizarii in unul dintre scopurile prevazute la art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a), b) si e) din Codul fiscal, vor depune in vederea

inregistrării o cerere la autoritatea fiscală teritorială. Autoritatea fiscală eliberează o autorizație de utilizator final, potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 20, în care va fi menționat ca temei legal art. 175⁴ din Codul fiscal. Circulația acestor produse de la antrepozitul fiscal la utilizator va fi însoțită de documentul administrativ de însoțire, potrivit procedurii prevăzute la pct. 14.

(2) Autorizația de utilizator final are o valabilitate de un an de la data emiterii. Cantitatea de produse accizabile înscrisă într-o autorizație de utilizator final poate fi suplimentată în situații bine justificate, în cadrul aceleiași perioade de valabilitate a autorizației.

(3) **Operatorii economici care achiziționează produse energetice, altele decât cele prevăzute la alin. (2) al art. 175 din Codul fiscal, în vederea utilizării în unul dintre scopurile prevăzute la art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a), b) și e) se înregistrează la autoritatea fiscală teritorială prin depunerea unei declarații pe propria răspundere, întocmită în 3 exemplare, privind scopul în care urmează a fi achiziționate produsele respective.** Din cele 3 exemplare, cu numărul de înregistrare la autoritatea fiscală, unul se păstrează de către beneficiar, altul de către furnizor, iar al treilea de către autoritatea fiscală.

(4) Atât în cazul autorizației de utilizator final, **cat și al declarației pe propria răspundere, numărul autorizației sau declarației atribuit de către autoritatea fiscală teritorială va fi precedat de indicativul RO urmat de indicativul județului.** Acest număr este cel care, în cazul prevăzut la alin. (1), se comunică antrepozitului fiscal furnizor de către beneficiar, în vederea înscrierii în casuta 4 a documentului administrativ de însoțire.

(5) Autoritățile fiscale teritoriale vor ține o evidență a operatorilor economici prevăzuți la alin. (1) și (3) prin **înscrierea acestora în registre speciale.** De asemenea, vor asigura publicarea pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice a listei cuprinzând acești operatori economici, lista care va fi actualizată lunar până la data de 15 a fiecărei luni".

"17. (1) În toate situațiile prevăzute la art. 192 alin. (3), (5), (6) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acciza se plătește în termen de 5 zile de la data la care a devenit exigibilă.

(2) În cazul pierderilor înregistrate într-un antrepozit fiscal autorizat pentru producția și/sau depozitarea de produse accizabile cu nivele diferite de accize, acciza aferentă pierderilor, atunci când acestea nu se încadrează într-una din situațiile prevăzute la art. 192 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se calculează cu cota cea mai mare practică în antrepozitul fiscal respectiv.

(3) **În cazul unui produs energetic pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă și care, prin schimbarea destinației inițiale, este oferit spre vânzare sau utilizat drept combustibil ori carburant, acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului, sau la data la care este utilizat drept combustibil sau carburant, obligația plății accizei revenind utilizatorului".**

De asemenea, potrivit pct. 1 din Precizările de aplicare a unor prevederi de la titlul VII "Accize și alte taxe speciale" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 522/2007:

"Intra sub incidenta prevederilor alin. (1) și (3) ale pct. 5^{1.3} și operatorii economici care achiziționează în vederea comercializării către utilizatorii finali prevăzuți la alin. (1) și (3) ale aceluiași punct produse energetice care în mod evident nu pot fi utilizate drept combustibil pentru motor sau drept combustibil pentru încălzire ori sunt achiziționate în ambalaje altele decât cele aferente circulației comerciale în vrac.

Sub incidenta prevederilor alin. (1) și (3) ale pct. 5^{1.3} intra și operatorii economici care efectuează achiziții de produse energetice din alte state membre sau din import".

Potrivit dispozițiilor legale precitate rezulta ca, din punct de vedere fiscal, toate produsele energetice sunt considerate produse accizabile și orice deținere a lor în afara unui regim fiscal specific, fara introducerea în sistemul de accizare, este considerată eliberare pentru consum și atrage plata accizelor. Din punct de vedere al accizării, produsele energetice se impart în produse energetice pentru care se datorează accize și produse energetice exceptate

de la plata accizelor datorita naturii lor (caldura si produsele cu codurile NC 4401 si 4402) ori datorita utilizarii lor specifice, dar supuse accizelor in situatia in care sunt oferite spre vanzare sau sunt utilizate drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire. Mai mult, chiar si produsele care nu sunt definite ca produse energetice sunt supuse accizelor, daca ele sunt destinate a fi utilizate, puse in vanzare ori utilizate drept combustibil pentru incalzire sau combustibil pentru motor.

In situatia in care produsele energetice sunt exceptate de la plata accizelor intrucat sunt utilizate in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire, operatorii economici vanzatori si utilizatori sunt supusi unui regim distinct de autorizare sau inregistrare la autoritatea fiscala teritoriala, care sa dovedeasca scopul utilizarii si sa asigure autoritatilor fiscale verificarea respectarii utilizarii efective a produselor conform scopului declarat. Astfel, exceptarea se aplica produselor energetice, altele decat cele supuse regimului de antrepozitare ori de deplasare si primire in regim suspensiv, daca ele sunt livrate direct utilizatorilor finali de catre operatorii economici care achizitioneaza astfel de produse in vederea comercializarii, inclusiv prin achizitii intracomunitare ori import, cu conditia ca atat vanzatorul, cat si utilizatorul final sa respecte obligatia de a depune la autoritatea fiscala teritoriala declaratii pe propria raspundere din care sa rezulte scopul pentru care sunt achizitionate produsele.

Prin urmare, in cazul produselor energetice cu codul NC 2710.19.99, nu produsele ca atare sunt exceptate de la plata accizelor, ci utilizarea lor in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire, dupa cum prevede in mod expres art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a) din Codul fiscal. Fiind o exceptie de la regimul general de accizare al produselor energetice, aceasta este de stricta interpretare, aplicabila doar produselor energetice pentru care se face dovada utilizarii lor in scopurile exceptate stabilite de legiuitor.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de legislatie in domeniul accizelor din Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa nr./22.12.2008, inregistrata la autoritatea vamala sub nr./29.12.2008:

"In situatia de la art. 175⁴, mentionat mai sus, in conformitate cu prevederile de la alin. (3) al pct. 5^{1.3} de la titlul VII din normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, operatorii economici care achizitioneaza produse energetice, altele decat cele prevazute la alin. (2) al art. 175 din Codul fiscal, au obligatia de a se inregistra la autoritatea competenta prin depunerea unei declaratii pe propria raspundere.

De asemenea, mentionam ca in aplicarea prevederilor pct. 5^{1.3} din norme au fost emise unele precizari aprobate prin OMFP nr. 522/2007, potrivit carora exceptarea de la plata accizelor in cazul reglementat la alin. (3) al acestui punct se acorda si pentru produsele energetice livrate direct utilizatorului (final) de catre operatorii economici care achizitioneaza produsele in vederea comercializarii catre utilizatori finali, sau de catre operatorii economici care efectueaza achizitii de produse energetice din alte state membre sau din import (importatori), cu respectarea aceleiasi conditii de a depune declaratia pe proprie raspundere.

Ca urmare a celor prezentate, exceptarea de la plata accizelor pentru produsele energetice aflate sub incidenta art. 175⁴ din Codul fiscal, nu se aplica atunci cand comercializarea produselor respective catre utilizatori se realizeaza prin intermediul mai multor operatori economici comercianti".

In speta, uleiurile minerale cu codul Taric NC 2710.19.99, importate de SC ABC SA din Ucraina sunt produse energetice si, ca atare, accizabile, dar exceptate de la plata accizelor daca sunt utilizate in alte scopuri decat in calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru incalzire, cu respectarea prevederilor pct. 5^{1.3} alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare si ale Precizarilor aprobate prin O.M.F.P. nr. 522/2007.

Astfel, contestatoarea, in calitate de operator economic comerciant avea obligatia sa depuna la organul fiscal teritorial o **declaratie pe proprie raspundere**, din care sa rezulte scopul utilizarii (altul decat utilizarea drept combustibil) si sa-l livreze catre alti operatori economici, utilizatori finali care, la randul lor, aveau obligatia depunerii declaratiilor pe proprie raspundere din care sa rezulte scopul utilizarii.

Se retine ca, prin contestatia formulata, societatea invoca faptul ca a depus la organele vamale, in momentul importului, declaratii pe propria raspundere, prin care a declarat ca produsul "ulei mineral, cod vamal 2710.19.99" va fi utilizat la *fabricarea de lubrifianti*, fara sa depuna in sustinerea cauzei declaratiile respective si dovada inregistrarii lor la organele fiscale competente.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SA a livrat 285,7 tone de uleiuri minerale catre firma DH KFT din Ungaria, in urmatoarele conditii:

- firma DH KFT are sediul in Budapesta, Ungaria, cod de identificare TVA nr. HU14407596 si care s-a dovedit nevalid in urma verificarii acestuia prin sistemul VIES de catre organul de solutionare a contestatiei, contrar sustinerilor contestatoarei;

- in contractul de vanzare-cumparare nr./26.08.2008 nu sunt stabilite preturile, conditii/termene de livrare si conditii/termene de plata, acestea urmand a fi stabilite prin comenzile semnate de parti ca anexe la contract;

- comanda nr. .../01.09.2008 nu contine decat cantitatea comandata de firma ungara (ulei baza OB 300 - 200 tone), fara specificarea pretului, termenului de livrare, termenului de plata si a locului livrarii;

- in scrisorile de transport international (CMR) locul prevazut pentru livrarea marfii este Budapesta, dar niciuna nu poarta dovada receptiei marfii la destinatie;

- in contract si facturile emise in luna septembrie 2008 catre firma ungara nu rezulta nicio conditionare privind modul de utilizare a produsului;

- din declaratia redactata in limba romana si data 22.09.2008, data de administratorul SC DH SRL rezulta: "*cantitatea comandata din ulei de baza nu va fi comercializata sub nicio forma (atit in productie sau in comert) pe teritoriul Romaniei*".

Rezulta ca, pe de o parte, societatea contestatoare nu a folosit produsele energetice importate pentru fabricarea de lubrefianti, **nerespectand scopul declarat pe proprie raspundere la momentul importului**, asa cum a fost reiterat si prin contestatia formulata, iar pe de alta parte, le-a comercializat catre o alta societate (firma DH KFT din Ungaria) **care nu are calitatea de utilizator final**, nu a declarat scopul pentru care a achizitionat produsele si nici nu a depus nicio declaratie pe proprie raspundere la autoritatile fiscale competente in acest sens si nu functioneaza la sediul declarat, pentru ca autoritatile sa procedeze la verificarea utilizarii efective a produselor energetice respective.

Depunerea, la momentul importului, a unei declaratii pe propria raspundere cu privire la scopul in care urmeaza a fi importate produsele energetice *nu echivaleaza cu indeplinirea obligatiilor prevazute de legislatie pentru exceptarea de la plata accizelor, asa cum sustine contestatoarea, decat daca scopul declarat este si respectat*. In caz contrar, daca ar fi suficienta doar declararea oricarei alte utilizari decat utilizarea drept combustibil, fara sa conteze utilizarea efectiva a produsului energetic importat, s-ar ajunge la situatia in care depunerea acestei declaratii ar fi pur formala si ineficienta fata de vointa legiuitorului care a reglementat in mod expres exceptiile de la neaccizare pentru produsele energetice.

Dovedirea utilizarii efective a produselor energetice este cu atat mai evidenta cu cat sunt supuse accizelor chiar si alte produse care nu sunt definite ca produse energetice, dar care sunt destinate a fi utilizate, puse in vanzare ori utilizate efectiv ca aditiv ori pentru a creste volumul final al combustibililor (pentru motor sau pentru incalzire). Or, *punctul de inflamabilitate mult mai ridicat decat al benzinei si motorinei si vascozitatea ridicata a produselor energetice in discutie*, invocate de contestatoare, nu exclud in niciun fel posibilitatea vanzarii/utilizarii lor drept aditiv ori amestec pentru a creste volumul final al combustibililor pentru motor sau pentru incalzire.

Sustinerea SC ABC SA precum ca nu a pus in vanzare produsele importate drept combustibil pentru motor sau pentru incalzire nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care **nu a respectat scopul declarat la momentul importului** (le-a comercializat ca atare si nu le-a utilizat la fabricarea lubrefiantilor) si **nu a mentionat in niciunul din documentele comerciale** (contract de vanzare-cumparare, avize de expeditie a marfurilor si facturi) **ca a vandut (pus in vanzare) produsele in alt scop decat cel de carburant, aditiv ori amestec pentru cresterea volumului final al combustibililor pentru motor sau pentru incalzire.**

Nici buna-credinta in derularea tranzactiilor, invocata prin contestatia formulata, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care, potrivit prevederilor legale in materia accizarii anterior citate, exceptarea se acorda doar pentru produsele energetice utilizate in alte scopuri decat combustibil pentru motor sau pentru incalzire si, ca atare, **societatea, in calitate de comerciant, avea obligatia vanzarii produselor energetice in cauza doar operatorilor economici care le achizitionau in vederea utilizarii pentru scopurile prevazute de lege pentru exceptarea de la accizare** (altele decat utilizarea drept combustibil pentru motor sau pentru incalzire).

Or, beneficiarul vanzarii, firma DH KFT din Ungaria nu a facut dovada inregistrarii la organele fiscale a unei declaratii pe propria raspundere din care sa rezulte ca este utilizator final al uleiului mineral achizitionat si scopul in care a achizitionat produsul respectiv. Simpla declaratie a administratorului firmei ungare, data 22.09.2008 si transmisa contestatoarei in 01.10.2008, dupa expedierea si facturarea produselor, **nu poate echivala cu o declaratie pe proprie raspundere opozabila autoritatilor fiscale**, cu atat mai mult cu cat chiar si din aceasta **nu rezulta scopul in care firma ungara a achizitionat produsele**. Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca firma DH KFT din Ungaria nu a putut fi identificata de autoritatile vamale ungare, in vederea verificarii utilizarii efective a produselor energetice achizitionate din Romania si nu exista nici dovada ca produsele respective au parasit teritoriul Romaniei.

De asemenea, tranzactiile derulate cu aceleasi produse energetice cu societati comerciale din Romania "pentru care inspectorii nu au sustinut ca s-ar datora accize", dupa cum afirma contestatoarea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat tranzactiile respective nu au facut obiectul inspectiei fiscale partiale, dupa cum rezulta din cap. I din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/27.01.2009.

Avand in vedere ca SC ABC SA a schimbat destinatia initiala declarata a importurilor de produse energetice - fabricarea de lubrefianti si a oferit spre vanzare produsele, in conditiile in care din documentele comerciale nu rezulta ca acestea sunt utilizate in scopurile prevazute de lege pentru exceptarea de la accizare, iar cumparatorul nu are calitatea de utilizator final, obligatia platii accizelor ii revine in calitate de vanzator, conform art. 192 alin. (6) din Codul fiscal si pct. 17 alin. (3) din Normele metodologice anterior citate.

In consecinta, societatea datoreaza accizele aferente produselor energetice respective in suma de S1 lei, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de S2 lei, in baza principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 162, art. 163, art. 165, art. 166, art. 175, art. 175⁴ si art. 192 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 5, pct. 5^{1.3} si pct. 17 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ABC SA impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.

xxx/04.02.2009, emisa de Directia Municipiului Bucuresti pentru Accize si Operatiuni Vamale pentru accize si majorari de intarziere in suma de S lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.