

DECIZIE Nr. 2073/2021 din 31 martie 2021

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA Nr. 2.073 din 31 martie 2021

Dosar nr. 744/54/2019

Președinte: Mona Magdalena Baciu - judecător
Mariana Constantinescu - judecător
Horațiu Pătrașcu - judecător
Florica Voinea - magistrat-asistent

Pe rol se află soluționarea recursului declarat de recurenta-reclamantă AMV S - S.R.L. împotriva Sentinței nr. 381 din 21 octombrie 2019, pronunțată de Curtea de Apel C. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 3 martie 2021, fiind consemnate în încheierea de ședință din acea dată, ce face parte integrantă din prezenta decizie, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a dispus amânarea pronunțării la data de 15 martie 2021 și 31 martie 2021, când a dat următoarea decizie.

ÎNALTA CURTE,
asupra recursului de față,
din examinarea lucrărilor din dosar constată următoarele:

1. Circumstanțele cauzei. Cererea de chemare în judecată

Prin Cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel C. - Secția contencios administrativ și fiscal la data de 27.05.2019 cu nr. 744/54/2019, reclamanta AMV S - S.R.L., reprezentată prin AMLRC IPURL, în contradictoriu cu pârâțul G.R., a solicitat anularea în parte a Hotărârii Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu privire la punctul 94 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. De asemenea, a solicitat obligarea pârâțului la plata cheltuielilor de judecată.

2. Hotărârea primei instanțe

Prin Sentința nr. 381 din data de 21 octombrie 2019, Curtea de Apel C. - Secția contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta AMV S - S.R.L. - prin administrator C.V.P., în contradictoriu cu pârâțul G.R., și a admis cererea de intervenție accesorie formulată de M.F.P.

3. Cererea de recurs

Împotriva Sentinței nr. 381 din data de 21 octombrie 2019, Curtea de Apel C. - Secția contencios administrativ și fiscal a declarat recurs reclamanta AMV S - S.R.L. - prin

administrator C.V.P., întemeiat pe motivul de casare prevăzut de art. 488 pct. 8 din noul Cod de procedură civilă - greșita aplicare a legii de către instanța de fond, formulând, în dezvoltarea motivului de recurs invocat, următoarele critici:

A. În ceea ce privește aplicarea scutirii de acciză se arată că instanța de fond a preluat argumentația formulată de pârâțul G.R., reiterată și de către intervenienta M.F.P., fără a înțelege situația discriminatorie cauzată de legislația în vigoare.

Prima instanță a concluzionat, cu greșita aplicare a dispozițiilor art. 399 din Codul fiscal, că "plata accizei și, implicit, aplicarea scutirii se realizează la prima verigă a lanțului tranzacțional specific, respectiv nu vor fi obligate la plata taxei, fiind astfel scutite de la plata accizelor pentru produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică persoanele care extrag cărbune, produc cocs, precum și cele care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse".

În conformitate cu prevederile pct. 94 al Normelor metodologice pentru aplicarea art. 399 din Codul fiscal:

"(5) Destinatarii înregistrați, importatorii sau operatorii economici prevăzuți la alin. (1), care achiziționează produse energetice în vederea livrării în regim de scutire directă către centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, livrează produsele la prețuri fără accize și solicită autorității fiscale teritoriale restituirea accizelor aferente cantităților livrate cu această destinație care au fost plătite, după caz, la momentul recepției, importului sau al achiziției."

Din analiza acestor prevederi legale rezultă următoarele:

Importatorii și operatorii economici care achiziționează produse energetice din alte state membre solicită autorității fiscale teritoriale restituirea accizelor aferente cantităților livrate cu această destinație care au fost plătite.

Prin urmare, acești importatori și operatori economici mai întâi achită acciza și, ulterior livrării către centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică, aceștia solicită o restituire a accizei plătite.

Prin acest mecanism se asigură, așadar, scutirea de acciză pentru produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică, prevăzută la art. 399 alin. (1) lit. d), însă pe calea unei scutiri indirecte (adică plată urmată de restituire), respectiv mai întâi se achită acciza și, după ce se face dovada utilizării produselor în conformitate cu prevederile lit. d), se poate recupera acciza.

Astfel, prin raportare la aspectele reținute de instanța de fond trebuie subliniat că inclusiv importatorii și operatorii economici care achiziționează produse energetice din alte state membre plătesc acciza, iar, după ce se face dovada utilizării produselor energetice în scopurile prevăzute la art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, acești operatori economici recuperează acciza plătită.

Așa fiind, în mod eronat reține instanța de fond că "nu vor fi obligate la plata taxei, fiind astfel scutite de la plata accizelor pentru produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică persoanele care extrag cărbune, produc cocs, precum și cele care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse". Acestea sunt în fapt obligate la plata accizei și nu beneficiază de scutire asemenea operatorilor economici care produc energie electrică și energie termică combinată.

În acest context, în mod eronat a interpretat instanța de fond prevederile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, precum și ale normelor metodologice care detaliază modul în care se aplică scutirea de acciză.

Mai departe, în disonanță cu reținerea analizată în cele ce precedă privitoare la aplicarea scutirii la nivelul primei verigi din lanț, instanța de fond precizează că: "în consecință, textele legale mai sus expuse reglementează posibilitatea acordării scutirii directe numai către beneficiarii efectivi ai scutirii, respectiv centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, iar pentru destinatarii înregistrați, importatorii sau operatorii economici prevăzuți la pct. 94 alin. (1) lit. c) din normele metodologice, care achiziționează produse energetice în vederea livrării în regim de scutire directă către centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, exigibilitatea accizelor intervine la momentul recepției, importului sau al achiziției, deci tot prima verigă din lanțul de tranzacționare către beneficiarii efectivi ai scutirii".

Cu privire la această afirmație a instanței de fond arată că, într-adevăr, de scutirea directă pot beneficia doar centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică sau termică, scutire directă care nu este aplicabilă societății, întrucât aceasta este un comerciant de produse energetice, și nu este un producător de energie electrică sau energie termică.

În același timp însă, această scutire directă nu este aplicabilă nici importatorilor și operatorilor economici care achiziționează din alte state membre și nu sunt utilizatori finali, respectiv nu sunt centrale de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică sau termică.

Astfel, spre deosebire de centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică sau termică, importatorii și operatorii economici care achiziționează produse energetice din alte state membre mai întâi achită acciza și apoi, după ce se face dovada utilizării produsului energetic, aceștia pot solicita restituirea accizei plătite.

Consideră că este neclară afirmația instanței de fond în sensul că "exigibilitatea accizelor intervine la momentul recepției, importului sau al achiziției, deci tot prima verigă din lanțul de tranzacționare către beneficiarii efectivi ai scutirii".

Instanța de fond și-a însușit argumentația părții fără a avea o înțelegere foarte clară a mecanismului de aplicare a scutirii. În contextul paragrafului mai sus citat, acesta se referă la scutirea directă care se aplică doar centralelor de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică sau termică. Nu este clar ce relevanță are în contextul scutirii directe faptul că importatorii și operatorii economici care achiziționează produse energetice din alte state membre sunt "prima verigă din lanțul de tranzacționare".

Contrar celor reținute de prima instanță, acești operatori economici nu beneficiază de scutire directă, ci de una indirectă, fiind obligați să achite acciza și apoi, sub condiția dovedirii modului de utilizare a produselor energetice, pot solicita restituirea accizei. De asemenea, în ceea ce privește importatorii și operatorii economici care achiziționează produse energetice din alte state membre, trebuie avut în vedere că în fapt nici ei nu sunt "prima verigă din lanțul de tranzacționare". Aceștia achiziționează aceste produse de la alți operatori economici, deci nu au cum să fie ei "prima verigă din lanțul de tranzacționare".

În fapt, instanța de fond nu are în vedere că societatea reclamantă și importatorii și operatorii economici care achiziționează produse energetice din alte state membre se află în situații similare.

Societatea este un operator economic ce achiziționează produse energetice de la producători locali (din România). În contextul în care operatorii care achiziționează de la producători locali achită acciza datorată în numele și pe seama producătorilor, negarea dreptului acestora de a recupera acciza plătită, odată ce s-a făcut dovada utilizării produselor energetice pentru producerea combinată de energie electrică sau energie termică, invalidează prevederile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, se instituie regula generală potrivit căreia sunt scutite de la plata accizelor produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică.

În condițiile în care prin normele metodologice sunt excluși de la recuperarea accizei operatorii economici care au achiziționat produsele de la producători locali și au plătit această acciză în numele și pe seama acestor producători, sunt evidente atât încălcarea prevederilor normei superioare [art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal], cât și discriminarea între operatorii economici care importă aceste bunuri și operatorii economici care fac achiziții locale și achită în numele și pe seama producătorilor acciza.

Din moment ce este acceptată și considerată în mod valabil plătită acciza de către cumpărători în numele și pe seama producătorilor locali, negarea dreptului cumpărătorilor de pe piața locală de a recupera acciza plătită (odată ce s-a făcut dovada utilizării produselor energetice pentru producerea combinată de energie electrică sau energie termică) reprezintă în mod evident o încălcare a prevederilor normei art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, precum și a prevederilor dreptului Uniunii, întrucât, din moment ce acciza a fost plătită pentru aceste produse și nu a fost restituită, aceste produse au fost accizate și nu au fost scutite de acciză.

În conformitate cu modul actual de formulare a normelor metodologice se creează o situație de discriminare între operatorii economici care fac achiziții interne și cei care fac achiziții intracomunitare sau importuri, respectiv între produse naționale și produse din alte state membre.

Importatorii și operatorii economici care achiziționează produse energetice din alte state membre livrează aceste produse energetice către centrale la prețuri fără accize.

Argumentul privind "veriga din lanțul de tranzacționare" (foarte neclar expus de instanța de fond) este irelevant în contextul în care inclusiv operatorii economici care achiziționează din România achită acciza, însă doar aceștia nu o pot recupera.

B. În ceea ce privește delegarea de competență de reglementare, în motivarea hotărârii recurate se reține că: "În altă ordine de idei, conform art. 399 alin. (2) din Codul fiscal, modalitatea și condițiile de acordare a scutiilor prevăzute la alin. (1) se reglementează prin normele metodologice.

Aceste dispoziții stabilesc o delegare de competență de reglementare în domeniul respectiv, de la legiuitorul primar, Parlamentul României, către puterea executivă. Cu alte cuvinte, scutirea de la plata accizelor pentru produsele energetice și energia electrică se realizează în condițiile stabilite prin act administrativ normativ de către autoritatea administrativă.

În consecință, scutirea de la dispozițiile art. 399 alin. (1) din Codul fiscal nu va opera de plano, ci doar în modalitățile și condițiile de acordare, astfel cum acestea sunt stabilite de către legiuitorul secundar, în speță G.R.

Trebuie reținut că hotărârile Guvernului de organizare a executării legii se adoptă întotdeauna în baza acesteia, fiind acte infralegale care pun în aplicare sau duc la îndeplinire o lege sau dispoziții din acestea."

Cu privire la aceste considerente ale instanței de fond arată că societatea tocmai acest aspect l-a contestat pe calea acțiunii introductive de instanță, și anume că Guvernul, prin normele metodologice, nu a pus în aplicare, respectiv nu a dus la îndeplinire o dispoziție legală în limitele acesteia, ci prin modul de formulare a normelor metodologice pentru aplicarea Codului fiscal se ajunge la inaplicabilitatea prevederilor Codului fiscal.

În mod specific se ajunge în situația în care un produs energetic care a fost folosit pentru producerea combinată de energie electrică sau energie termică și pentru care s-a făcut dovada acestei utilizări nu va mai fi scutit de acciză, contrar prevederilor Codului fiscal ce specifică în mod clar că scutirea de acciză se acordă în funcție de utilizarea produsului energetic (aspect factual, obiectiv).

În acest context se poate conchide că Guvernul nu a dus la îndeplinire legea, ci a creat un cadru legislativ inferior care împiedică aplicarea legii.

Astfel, Codul fiscal prevede la art. 399 alin. (1) lit. d) o scutire pentru produsele energetice folosite pentru producția combinată de energie termică, în măsura în care anterior utilizării produsului energetic pentru acesta a fost achitată o acciză; pentru a se aplica prevederile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal este necesar să se restituie acciza achitată. În măsura în care nu se restituie această acciză plătită pentru produsul energetic respectiv, acesta rămâne accizat, fiind astfel înfrânte dispozițiile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal.

Apoi, scutirea prevăzută la art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal vizează exclusiv utilizarea dată produselor energetice, o eventuală condiționare cu privire la calitatea operatorilor economici din circuitul aprovizionării cu produse energetice final fiind neîntemeiată pe prevederile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, introducând o discriminare între comercianți, aspect pe care legiuitorul (oricare ar fi el, primar sau delegat - secundar) nu l-a avut niciodată în vedere.

La art. 399 alin. (2) din Codul fiscal [art. 206⁶⁰ alin. (2) din vechiul Cod fiscal] se menționează că "Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1) se reglementează prin normele metodologice".

Așadar, normele metodologice trebuie să reglementeze modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la art. 399 alin. (1) din Codul fiscal. Această prevedere trebuie interpretată strict, înțelegând prin aceasta că prin normele metodologice nu se poate aduce o restrângere a ariei de aplicabilitate a scutirilor respective, scutirea vizând utilizarea produselor energetice, nu categoriile de operatori economici implicați în circuitul comercial.

În același context, instanța de fond precizează că prin Decizia nr. 424/2013, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 15 din 10.01.2014, Curtea Constituțională a reținut că "noțiunea de organizare a executării legii are un sens mai larg decât cea privind aplicarea legii, Guvernul putând dispune diverse măsuri în vederea stabilirii cadrului necesar pentru ducerea la îndeplinire a dispozițiilor legii.

Parlamentul nu mai stabilește întotdeauna direct, prin lege, această atribuție putând reveni administrației însărcinate cu organizarea executării legii, și apreciază că dispozițiile de lege criticate, prin care se stabilește posibilitatea Guvernului de a emite acte administrative normative infralegale prin care se interpretează cu caracter oficial legea, nu contravin prevederilor art. 108 alin. (2) din Constituție. Prin urmare, în cazul în care există o delegare specială din partea puterii legislative, administrația poate adopta acte cu caracter normativ prin care să reglementeze domenii sociale în mod primar, alături de actul legislativ al Parlamentului".

Așadar, actele normative date în executarea actelor normative primare (n.n. lege în sens restrâns, ordonanțe ale Guvernului) trebuie să fie date cu respectarea competenței constituționale și legale a organului emitent și cu respectarea actelor normative cu forță juridică superioară. Astfel, hotărârile Guvernului, conform art. 108 alin. (2) din Constituția României, republicată, "se emit pentru organizarea executării legilor". Este consacrat astfel regimul constituțional al hotărârilor Guvernului, potrivit căruia hotărârile trebuie să se întemeieze pe lege sau pe un act normativ cu forță juridică a legii.

Prin urmare, în contextul în care prin lege, respectiv prin Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, este prevăzut în mod expres că "sunt scutite de la plata accizelor produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică", nu este posibilă restrângerea aplicabilității acestei prevederi printr-o normă inferioară, respectiv prin normele metodologice.

Având în vedere aceste aspecte, consideră că instanța de fond nu a avut în vedere prevederile legislației în materie de tehnică legislativă și de asemenea nu a avut în vedere faptul că normele metodologice nu sunt o reglementare de sine stătătoare, independentă, ci acestea vin în aplicarea Codului fiscal, trebuind așadar să fie în linie cu prevederile Codului fiscal și nu să limiteze aplicabilitatea prevederilor Codului fiscal prin introducerea unor condiții/limitări suplimentare.

C. În ceea ce privește implementarea prevederilor Directivei 2003/96/CE în legislația națională, așa cum rezultă din motivarea hotărârii, instanța de fond apreciază că:

"De asemenea, trebuie reținut că prevederile art. 399 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1.01.2016, transpun în legislația națională scutirea de la plata accizelor prevăzută la art. 15 lit. c) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice.

Analizând dispozițiile art. 15 lit. c) din directivă, prima instanță a constatat că este la latitudinea statelor membre modalitatea de implementare a condițiilor de stabilire a taxării produselor energetice și electricitate utilizate pentru producerea combinată de căldură și energie.

În acest context subliniază faptul că, într-adevăr, directiva dispune în sensul în care statele membre pot sau nu să acorde această scutire de acciză pentru produsele energetice, în funcție de utilizarea lor, nelăsând facultatea statelor membre de a impune condiții suplimentare. Astfel, un stat membru poate să acorde scutirea/reducerea de acciză pentru produsele energetice dacă sunt folosite pentru producerea combinată de căldură și energie sau pot să nu acorde această scutire sau alternativ reducere.

Directiva nu oferă statelor membre posibilitatea să condiționeze scutirea de calitatea operatorului economic și, cu atât mai puțin, nu este permisă implementarea unei scutiri cu

generarea unei discriminări între operatorii economici și încălcarea principiilor dreptului comunitar.

În mod concret,

- dacă un operator economic achiziționează cărbune dintr-un alt stat membru sau dintr-un stat terț și vinde acest cărbune pentru a fi în cele din urmă utilizat pentru producerea combinată de căldură și energie, în acest caz operatorul economic poate aplica scutirea, însă,

- dacă același operator economic achiziționează cărbune din România și vinde acest cărbune pentru a fi în cele din urmă utilizat pentru producerea combinată de căldură și energie, în acest caz operatorul economic nu poate aplica scutirea.

Așadar, prin normele metodologice este introdusă o condiționare neprevăzută în Codul fiscal și în directivă și care discriminează pe baza originii produsului energetic, defavorizând achiziția de asemenea produse de pe piața locală, românească.

După cum a reținut avocatul general P.M. în contextul Cauzei C-72/03, Cazul Carbonați Apuani, este în mod clar unul dintre obiectivele fundamentale ale Comunității să se asigure că nicio discriminare de niciun fel nu ar trebui să rezulte din aplicarea regulilor sale. În consecință, trebuie să se asigure întotdeauna, în măsura în care este efectiv posibil, că aplicarea unei reguli comunitare nu dă naștere unei încălcări a principiului nondiscriminării.

Or, din modul actual de formulare a normelor metodologice, în mod evident se creează o situație de discriminare între operatorii economici care fac achiziții interne și cei care fac achiziții intracomunitare sau importuri, respectiv între produse naționale și produse din alte state membre.

Discriminarea inversă apare când persoanele/produsele dintr-un stat membru sunt dezavantajate pentru că sunt supuse unei prevederi naționale, în timp ce (a) persoanele/produsele care pot demonstra o legătură cu dreptul comunitar, deși sunt din același stat membru, și (b) persoanele/produsele din alte state membre sunt protejate de acea prevedere națională prin virtutea dreptului comunitar.

Or, în cazul de față este evident că produsele energetice din România sunt dezavantajate față de produsele energetice din alte state membre sau din state terțe, unde acestea din urmă beneficiază de scutirea de acciză, însă cele din România nu beneficiază de scutirea de acciză decât în situația în care provin direct de la producător. Dacă produsele nu sunt livrate direct de către producător centralei, în aceste cazuri produsele energetice rămân accizate, deși sunt utilizate pentru producerea combinată de energie electrică sau energie termică.

D. În ceea ce privește respectarea prevederilor privind concurența loială, finalmente, în motivarea sa, instanța de fond reține că:

"Nu sunt întemeiate nici argumentele ce privesc încălcarea dispozițiilor constituționale referitoare la protecția de către stat a concurenței neloiale sau art. 21 din Legea nr. 21/1996 prin care se interzic acțiunile autorităților administrative care restrâng concurența neloială, deoarece prin regimul de taxare a accizelor pentru produsele energetice se urmărește acordarea scutirii directe numai de către beneficiarii efectivi ai scutirii."

Reiterează în context că situația de discriminare își are izvorul în faptul că operatorii economici care importă asemenea bunuri sau le achiziționează din alte state membre pot aplica scutirea indirectă (nu este vorba despre scutirea directă), respectiv, după ce au

plătit acciza și s-a făcut dovada modului de utilizare a produselor energetice, aceștia pot solicita restituirea accizei plătite.

Or, spre deosebire de importatori și operatorii economici care achiziționează intracomunitar produse energetice, societatea și alți operatori economici aflați într-o situație similară, care achiziționează și comercializează produse energetice din România, deși achită acciza (nefiind utilizatori finali și deci neputând achiziționa de la producători produsele fără acciză), ei nu mai pot recupera această acciză achitată în cazurile în care aceste produse energetice sunt utilizate pentru producerea combinată de energie electrică sau energie termică.

În consecință, este lipsită de sens afirmația instanței de fond în sensul în care "prin regimul de taxare a accizelor pentru produsele energetice se urmărește acordarea scutirii directe numai de către beneficiarii efectivi ai scutirii".

Scutirea privește produsul energetic în sine și presupune aplicarea unui mecanism dublu:

- scutire directă: operatorii economici livrează produse energetice către centrale la prețuri fără accize, urmată de
- scutire indirectă: operatorii economici solicită autorității fiscale teritoriale restituirea accizelor aferente cantităților livrate către centrale după ce fac dovada modului în care au fost utilizate produsele energetice livrate.

Dacă operatorului economic care a livrat centralei nu i se restituie acciza plătită chiar și după ce s-a făcut dovada modului de utilizare a produsului energetic, atunci pentru acest produs rămâne achitată acciza (produsul rămâne accizat) și se încalcă dispozițiile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal.

În același timp, dacă anumitor operatori economici li se permite restituirea accizei, însă, în aceleași condiții, altor operatori economici aflați într-o situație similară nu li se permite restituirea accizei, sunt evidente discriminarea între operatori economici, precum și distorsionarea condițiilor concurențiale dintre aceștia, încalcându-se și art. 8 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 21/1996.

Potrivit prevederilor art. 56 alin. (2) din Constituția României, "sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale". Potrivit doctrinei, această dispoziție constituțională reflectă principiul egalității în materie fiscală, acesta având atât un sens procesual, cât și un sens material.

Sensul procesual impune ca legea să fie aplicată complet și imparțial, fără a ține seama de statutul contribuabilului, așa încât nimeni nu ar putea beneficia de un tratament discriminatoriu sau preferențial și nimeni nu ar putea fi lipsit de drepturile procesuale de a contesta aplicarea legii în cazul său concret.

Sensul material presupune că persoanele aflate în situații identice trebuie tratate identic.

Doctrina a apreciat de asemenea că "principiul egalității ar putea fi examinat și ca o egalitate fiscală, cu cele două componente: egalitatea verticală, care presupune că impunerea trebuie să se facă în același mod pentru toți contribuabilii, prin excluderea oricărui privilegiu sau oricărei discriminări în așezarea sarcinii fiscale, sau la venituri egale trebuie plătit același impozit; egalitatea orizontală presupune că impunerea trebuie să țină cont de capacitatea contributivă a contribuabililor".

Acest aspect a fost reținut chiar de către Curtea Constituțională prin Decizia nr. 1.304 din 18 ianuarie 2009, potrivit căreia "principiul așezării juste a sarcinilor fiscale impune ca plata contribuțiilor să se facă în același mod de către toți contribuabilii, prin excluderea

oricărui privilegiu sau oricărei discriminări, astfel ca la venituri egale contribuția să fie aceeași. Același principiu presupune însă ca așezarea sarcinilor fiscale să țină cont de capacitatea contributivă a contribuabililor, respectiv în așezarea obligațiilor fiscale să se țină seama de necesitatea de protecție a păturilor sociale celor mai dezavantajate, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale contribuabililor în cauză".

De asemenea, prin Decizia nr. 3 din 6 ianuarie 1994, Curtea Constituțională a reținut că "fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni".

În concluzie, solicită admiterea recursului formulat.

4. Apărările formulate în cauză

Intimatul-intervenient M.F.P. a depus întâmpinare prin care solicită respingerea recursului, ca nefondat.

În motivare, formulează următoarele apărări:

Instanța de fond în mod corect a apreciat că dispozițiile pct. 94 alin. (1) lit. c) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a căror anulare a fost solicitată, au fost emise cu respectarea prevederilor art. 108 din Constituția României, precum și a celor reglementate de art. 4 alin. (3) din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, prin dispozițiile pct. 94 alin. (1) lit. c) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se stabilește că scutirea de la plata accizelor prevăzută la art. 399 alin. (1) lit. c), d) și h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în continuare "Codul fiscal") se acordă direct dacă cărbunele și cocsul reglementate la art. 355 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal provin de la operatorii economici prevăzuți la pct. 16 alin. (1).

Potrivit art. 399 alin. (1) lit. c), d) și h) din Codul fiscal sunt scutite de la plata accizelor produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția de energie electrică, precum și energia electrică utilizată pentru menținerea capacității de a produce energie electrică, produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică, precum și produsele energetice injectate în furnale sau în alte agregate industriale în scop de reducere chimică, ca aditiv la cocsul utilizat drept combustibil principal.

Este important de menționat faptul că prevederile art. 16 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 stabilesc faptul că operatorii economici care extrag cărbune, produc cocs, precum și cei care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse se înregistrează la autoritatea fiscală teritorială.

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 357 din Codul fiscal, cărbunele, cocsul și lignitul sunt supuse accizelor și accizele devin exigibile la momentul livrării acestora în România de către operatorii economici producători sau de către operatorii economici care efectuează achiziții intracomunitare ori care importă astfel de produse.

Plata accizelor se realizează conform art. 341 din Codul fiscal de către persoanele care dețin produsele accizabile, cele care produc produse accizabile sau cele care declară

produsele accizabile sau pe seama cărora produsele sunt declarate la momentul importului.

În ceea ce privește importul de produse accizabile, obligat la plata accizelor este importatorul produselor la momentul introducerii acestora pe piața Uniunii Europene; totodată, cei care produc cocs sau extrag petrol în România sunt obligați să achite acciza la momentul punerii în vânzare a produselor accizabile.

Un alt aspect relevant în soluționarea cauzei îl constituie și faptul că pentru produsele energetice achiziționate intracomunitar, obligat la plata accizelor este operatorul autorizat ca destinatar înregistrat la momentul recepției produselor în România, întrucât acestea nu au fost eliberate în consum în statul membru de producție/extracție și, ca atare, acciza nu a devenit exigibilă, aceasta urmând a fi datorată în statul de consum.

De asemenea, pentru produsele energetice achiziționate dintr-un stat membru, care au fost eliberate anterior pentru consum în acel stat membru și pentru care s-a plătit acciza în statul membru respectiv, acciza se datorează în statul de consum.

Astfel, după recepția produselor în România, acciza devenită exigibilă se plătește către statul român, expeditorul urmând a se adresa statului membru de expediție în vederea recuperării accizei. Textul art. 339 alin. (1) din Codul fiscal stabilește că accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

Analizând dispozițiile legale mai sus menționate, instanța de fond corect a apreciat că aplicarea scutirii de la plata accizei se realizează la prima verigă a lanțului tranzacțional specific, respectiv că nu vor fi obligați la plata taxei, fiind astfel scutiți de la plata accizelor pentru produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică operatorii economici care extrag cărbune, produc cocs, precum și cei care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse.

Astfel, judecătorul fondului a reținut că textele mai sus expuse reglementează posibilitatea acordării scutirii directe numai către beneficiarii efectivi ai scutirii, respectiv centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, iar pentru destinatarii înregistrați, importatorii sau operatorii economici prevăzuți la pct. 94 alin. (1) lit. c) din normele metodologice, care achiziționează produse energetice în vederea livrării în regim de scutire directă către centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, exigibilitatea accizelor intervine la momentul recepției, importului sau al achiziției, deci tot prima verigă din lanțul de tranzacționare către beneficiarii efectivi ai scutirii (pagina 12 paragraful 5 din hotărârea atacată).

Față de cele de mai sus, afirmația societății în sensul că ar exista un regim juridic diferit aplicabil operatorilor economici care achiziționează produsele energetice intracomunitar și celor care achiziționează același tip de produse de pe piața internă este nesustenabilă.

Mai ales în condițiile în care dispozițiile reglementate la titlul VIII din Codul fiscal în mare parte nu reprezintă altceva decât transpunerea Directivei 2003/96/CE privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice; corelativ, normele metodologice nu fac altceva decât să explicitizeze cât mai precis și în amănunt modul de interpretare și de aplicare a acelor articole din Codul fiscal cu privire la care atât organele fiscale, cât și contribuabilii au neclarități în interpretare și/sau în aplicare.

Astfel, este greșită susținerea recurentei-reclamante potrivit căreia prin normele metodologice prevederile Codului fiscal și ale Directivei sunt incorect aplicate și, respectiv,

implementate, în sensul în care scutirea este acordată în alte condiții decât cele prevăzute de norma superioară, întrucât modalitatea și condițiile de acordare a scutirii prin normele metodologice reprezintă prerogativa recunoscută statelor membre de a stabili condițiile ce au ca obiect asigurarea aplicării corecte a respectivelor scutiri și evitarea oricărei evaziuni, eludări sau abuz.

De asemenea, eronată este și afirmația potrivit căreia prin normele metodologice s-ar restrânge aria de aplicabilitate a scutirilor respective, fiind favorizați producătorii, comercianții care achiziționează produse energetice din alte state membre sau cei care importă produse din afara spațiului Uniunii Europene în detrimentul comercianților care efectuează achiziții din producția internă, în condițiile în care intenția legiuitorului român a fost aceea de a crea un instrument eficient de urmărire a livrărilor de produse energetice utilizate într-un scop scutit.

Un alt aspect relevant în cauză este și acela că alin. (2) al art. 399 din Codul fiscal stabilește indubitabil că modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. 1 se reglementează prin normele metodologice.

Altfel spus, legiuitorul a lăsat la latitudinea autorității publice modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor de la plata accizei, stabilind o delegare a competenței de reglementare, de la legiuitorul primar - Parlamentul României - către legiuitorul secundar - Guvernul României.

De altfel, constituționalitatea (implicit, legalitatea) art. 5 alin. (1) și alin. (3) și a art. 6 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost verificată de către Curtea Constituțională. Astfel, prin Decizia nr. 424/2013, instanța de contencios constituțional a reținut în esență că potrivit art. 108 alin. (1) și (2) din Constituție, Guvernul adoptă hotărâri care se emit pentru organizarea executării legilor. Astfel, în exercitarea atribuțiilor sale, Guvernul adoptă, pe baza și în vederea executării legii, acte normative de reglementare a relațiilor sociale în diverse domenii.

De asemenea, Parlamentul, ca unică putere legiuitoare a țării, poate împuternici Guvernul să reglementeze anumite aspecte prin acte normative specifice, în temeiul dispozițiilor art. 108 din Constituția României. În ceea ce privește noțiunea de "organizarea executării legii", consacrată de dispozițiile art. 108 alin. (2) din Constituție, Curtea, prin Decizia nr. 535 din 7 decembrie 2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 75 din 21 ianuarie 2005, a stabilit că aceasta are un sens mai larg decât cea privind aplicarea legii, și anume prin hotărâri ale Guvernului pot fi dispuse măsuri organizatorice, financiare, instituționale sau sancționatoare în vederea stabilirii cadrului necesar pentru ducerea la îndeplinire a dispozițiilor legii.

În cazul în care normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin hotărâre a Guvernului) încalcă legea sau adaugă la dispozițiile legii, acestea pot fi atacate în fața instanței de contencios administrativ, care, verificând conținutul hotărârii Guvernului, poate să statueze, cu ocazia efectuării controlului specific, asupra conformității dispozițiilor acestora cu actul normativ cu forță juridică superioară.

În cuprinsul hotărârii recurate, instanța de fond în mod corect a apreciat asupra incidenței în cauză a Deciziei nr. 424/2013 pronunțate de Curtea Constituțională.

Cu privire la aceste aspecte, prin calea de atac promovată, recurenta-reclamantă a preferat să reitereze apărările formulate în fața instanței de fond, fără a combate cu argumente valide considerentele hotărârii contestate, susținând în esență că instanța de

fond nu ar fi avut în vedere, la momentul pronunțării soluției, prevederile legislației în materie de tehnică legislativă.

Având în vedere cele menționate, instanța de recurs urmează să constate că textul de lege a cărui anulare este solicitată nu modifică și nici nu adaugă la prevederile legale, normele explicitând dispozițiile referitoare la condițiile stabilite de lege care nu au nicio incidență asupra caracterului cert și previzibil al cadrului juridic incident cauzei.

Totodată, actul normativ ce cuprinde textul de lege a cărui anulare este solicitată în fața instanței de contencios administrativ a fost adoptat cu respectarea principiilor forței juridice și ierarhiei actelor normative, reglementate de art. 1 alin. (5) din Constituție, respectiv art. 3 alin. (1) din Legea nr. 24/2000.

De asemenea au fost respectate și dispozițiile art. 5 din Codul fiscal, potrivit căruia Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor metodologice necesare pentru aplicarea unitară a Codului fiscal și a instrucțiunilor și ordinelor necesare aplicării acestuia.

Concluzionând, arată că, prin calea de atac promovată, recurenta-reclamantă nu a adus argumente care s-ar putea circumscrie motivelor de nelegalitate reglementate de dispozițiile art. 488 din Codul de procedură civilă, care să determine casarea hotărârii atacate.

Ținând cont de toate aspectele precizate, solicită respingerea recursului formulat.

5. Procedura de soluționare a recursului

Cu privire la examinarea recursului în completul filtru

În cauză a fost parcursă procedura de regularizare a cererii de recurs și de efectuare a comunicării actelor de procedură între părțile litigante, prevăzută de art. 486 din Codul de procedură civilă, coroborat cu art. 490 alin. (2), art. 471¹ și art. 201 alin. (5) și (6) din Codul de procedură civilă, cu aplicarea și a dispozițiilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 80/2013.

În temeiul art. 490 alin. (2), coroborat cu art. 471¹ și art. 201 alin. (5) și (6) din Codul de procedură civilă, prin rezoluția din data de 5 martie 2020 s-a fixat termen de judecată pentru soluționarea cererilor de recurs la data de 3 martie 2021, în ședință publică, cu citarea părților.

6. Soluția instanței de recurs

Examinând sentința atacată, în raport cu actele și lucrările dosarului, precum și cu dispozițiile legale incidente în cauză, prin prisma criticilor și apărărilor formulate, Înalta Curte va admite recursul, având în vedere următoarele considerente:

Obiectul acțiunii în contencios administrativ îl constituie anularea, în parte, a Hotărârii Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu privire la punctul 94 alin. (1) lit. c) din aceste norme.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că societatea are ca obiect principal de activitate comerțul cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate. În concret, societatea achiziționează cărbune de la diverși producători și livrează acest cărbune către diverși destinatari, între care se numără și companii de termoficare, comercializând produse energetice care sunt scutite de la plata accizelor în conformitate cu dispozițiile art. 399 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; cu toate

acestea organele fiscale i-au refuzat dreptul la restituirea accizelor plătite pentru produsele energetice care au fost utilizate pentru producția combinată de energie electrică și termică.

În justificarea refuzului formulat, organele fiscale au invocat prevederile punctului 94 lit. c) din normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, susținând, în esență, că operatorii economici care efectuează achiziții interne de produse energetice nu beneficiază de scutirea menționată de art. 399 alin. (1) lit. d) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, chiar dacă produsul este utilizat în conformitate cu destinația stabilită de acest articol.

Înalta Curte reține că în efectuarea controlului judiciar prezintă relevanță următoarele dispoziții de drept fiscal:

Potrivit dispozițiilor art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, sunt scutite de la plata accizelor produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică.

În conformitate cu prevederile art. 399 alin. (2) din Codul fiscal, modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1) se reglementează prin normele metodologice.

Dispozițiile art. 339 alin. (1) din Codul fiscal stabilesc că accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

Potrivit dispozițiilor art. 15 lit. c) din Directiva 2003/96/CE, "Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre pot aplica sub control fiscal scutiri totale sau parțiale sau reduceri ale nivelului de impozitare la: (...)

(c) produse energetice și electricitate utilizate pentru producerea combinată de căldură și energie;"

Potrivit dispozițiilor art. 94 alin. (1) lit. c) din normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, scutirea de la plata accizelor prevăzută la art. 399 alin. (1) lit. c), d) și h) din Codul fiscal se acordă direct dacă cărbunele și cocsul de la art. 355 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal provin de la operatorii economici prevăzuți la pct. 16 alin. (1).

De asemenea, dispozițiile metodologice de la art. 16 alin. (1) stabilesc că, în aplicarea art. 357 din Codul fiscal, operatorii economici care extrag cărbune, produc cocs, precum și cei care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse se înregistrează la autoritatea fiscală teritorială.

În aplicarea dispozițiilor art. 339 din Codul fiscal, prima instanță a conchis că posibilitatea acordării scutirii directe este recunoscută numai pentru beneficiarii efectivi ai scutirii, respectiv centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, iar pentru destinatarii înregistrați, importatorii sau operatorii economici prevăzuți la pct. 94 alin. (1) lit. c) din normele metodologice, care achiziționează produse energetice în vederea livrării în regim de scutire directă către centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, exigibilitatea accizelor intervine la momentul recepției, importului sau al achiziției, deci tot prima verigă din lanțul de tranzacționare către beneficiarii efectivi ai scutirii.

Trebuie reținut că hotărârile Guvernului de organizare a executării legii se adoptă întotdeauna în baza acesteia, fiind acte infralegale care pun în aplicare sau duc la îndeplinire o lege sau dispoziții din aceasta.

Prin Decizia nr. 424/2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 15 din 10 ianuarie 2014, Curtea Constituțională a reținut că "Parlamentul, poate împuternici

Guvernul să reglementeze anumite aspecte prin acte normative specifice, în temeiul dispozițiilor art. 108 din Constituția României."

În acest context, Curtea Constituțională a apreciat că noțiunea de organizare a executării legii are un sens mai larg decât cea privind aplicarea legii, Guvernul putând dispune diverse măsuri în vederea stabilirii cadrului necesar pentru ducerea la îndeplinire a dispozițiilor legii. Astfel, în cazul în care există o delegare specială din partea puterii legislative, administrația poate adopta acte cu caracter normativ prin care să reglementeze domenii sociale în mod primar, alături de actul legislativ al Parlamentului.

Prima instanță a reținut că prevederile art. 399 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1.01.2016, transpun în legislația națională scutirea de la plata accizelor prevăzută la art. 15 lit. c) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice, dispoziții în baza cărora scutirea de la plata accizelor este o posibilitate, o prerogativă a statelor membre, iar nu o obligație imperativă.

Înalta Curte apreciază, în acord cu susținerile recurente reclamate, că, chiar dacă este la latitudinea statelor membre modalitatea de implementare a condițiilor de stabilire a taxării produselor energetice și de electricitate utilizate pentru producerea combinată de căldură și energie, punerea în aplicare a acestei măsuri trebuie realizată cu respectarea principiului nediscriminării.

Or, în situația de față, Înalta Curte apreciază că prevederile Codului fiscal și ale directivei sunt incorect aplicate, întrucât modul în care scutirea este reglementată prin normele metodologice adoptate conduce la o limitare a sferei de beneficiari ai scutirii, limitare care creează o stare de discriminare între comercianți, fără a avea în vedere utilizarea efectivă a produsului, singurul criteriu obiectiv în baza căruia scutirea de la plata accizelor trebuie recunoscută.

În această ordine de idei trebuie observat că nici pârâta și nici intervenienta în interesul acesteia nu au invocat criterii obiective care să justifice deosebirea de tratament de care beneficiază operatorii economici care efectuează achiziții intracomunitare sau importuri din state terțe, nemembre UE, față de operatorii economici care achiziționează astfel de produse pe plan național, deși aceste categorii, deopotrivă, efectuează livrări în scopul unor activități scutite de accize, comercializând produse energetice pe plan național fără a avea calitatea de producători și, ca atare, se află în situații similare.

În concluzie, sunt întemeiate criticile invocate de către reclamantă conform cărora prevederile Codului fiscal și ale directivei sunt incorect aplicate și, respectiv, implementate, întrucât scutirea este acordată în alte condiții decât cele prevăzute în norma superioară. Cu alte cuvinte, dacă la art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal s-a statuat că scutirea vizează produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică, sfera de beneficiari ai scutirii nu poate fi reglementată prin normele metodologice de aplicare în raport cu sursa de aprovizionare a respectivelor produse. Mai mult, modalitatea și condițiile de acordare a scutirii nu pot conduce la ipoteze în care produsul final să includă accize dacă acestea încorporează produse energetice livrate de comercianții care operează pe plan național.

Față de cele reținute este lipsită de fundament concluzia primei instanțe în sensul că plata accizei și, implicit, aplicarea scutirii se realizează la prima verigă a lanțului tranzacțional specific, respectiv că doar operatorii care se situează la prima verigă a

lanțului de tranzacționare nu vor fi obligați la plata accizei, ceea ce determină concluzia în sensul că vor fi scutite de la plata accizelor pentru produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică doar persoanele care extrag cărbune, produc cocs, precum și cele care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse.

Drept urmare, Înalta Curte achiesează la concluzia recurente reclamate în sensul că prima instanță a concluzionat, cu greșita aplicare a dispozițiilor art. 399 din Codul fiscal, că plata accizei și, implicit, aplicarea scutirii se realizează la prima verigă a lanțului tranzacțional specific, respectiv că nu vor fi obligate la plata taxei, fiind astfel scutite de la plata accizelor pentru produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică persoanele care extrag cărbune, produc cocs, precum și cele care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse.

În conformitate cu prevederile pct. 94 al normelor metodologice pentru aplicarea art. 399 din Codul fiscal:

"(5) Destinatarii înregistrați, importatorii sau operatorii economici prevăzuți la alin. (1), care achiziționează produse energetice în vederea livrării în regim de scutire directă către centralele de producție de energie electrică sau producție combinată de energie electrică și termică, livrează produsele la prețuri fără accize și solicită autorităților fiscale teritoriale restituirea accizelor aferente cantităților livrate cu această destinație care au fost plătite, după caz, la momentul recepției, importului sau al achiziției."

Așa fiind, în mod eronat conchide instanța de fond că "nu vor fi obligate la plata taxei, fiind astfel scutite de la plata accizelor pentru produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică persoanele care extrag cărbune, produc cocs, precum și cele care efectuează achiziții intracomunitare sau importă astfel de produse". O parte din acești operatori sunt în fapt obligați la plata accizei și nu beneficiază de scutire directă asemenea operatorilor economici care produc energie electrică și energie termică combinată.

În consecință, Înalta Curte nu poate împărtăși opinia instanței de fond în sensul în care "prin regimul de taxare a accizelor pentru produsele energetice se urmărește acordarea scutirii directe numai de către beneficiarii efectivi ai scutirii", întrucât cele două noțiuni nu au același înțeles.

În vederea respectării principiului nediscriminării este necesară reglementarea explicită a cazurilor de scutire directă distinct de cea indirectă pentru toți beneficiarii scutirii de accize care se încadrează la situațiile prevăzute de art. 399 din Codul fiscal, fără a exclude operatorii economici care achiziționează produsele în cauză de pe piața națională.

În concret, reglementarea condițiilor de acordare a scutirii de accize prin norme metodologice trebuie să privească produsul energetic în sine și presupune:

- scutirea directă, de care pot beneficia operatorii economici care livrează produse energetice către centrale la prețuri fără accize, urmată de
- scutire indirectă, care trebuie recunoscută operatorilor economici care solicită autorităților fiscale teritoriale restituirea accizelor aferente cantităților livrate către centrale dacă fac dovada modului în care au fost utilizate produsele energetice livrate.

În caz contrar, dacă operatorului economic care a livrat centralei nu i se restituie acciza plătită după ce s-a făcut dovada modului de utilizare a produsului energetic, atunci se ajunge la situația în care pentru acest produs rămâne accizat și se încalcă dispozițiile art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal.

În același timp, dacă anumitor operatori economici li se permite restituirea accizei, însă altor operatori economici aflați într-o situație similară nu li se permite restituirea accizei, se produc discriminarea între operatori economici, precum și distorsionarea condițiilor concurențiale, încălcându-se art. 8 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 21/1996.

În final, Înalta Curte apreciază, contrar celor reținute de prima instanță, că sunt întemeiate și susținerile recurente reclamate care privesc încălcarea dispozițiilor constituționale prevăzute la art. 135, care statuează principiile economiei de piață, potrivit cărora:

"(1) Economia României este economie de piață, bazată pe libera inițiativă și concurență.

(2) Statul trebuie să asigure:

a) libertatea comerțului, protecția concurenței loiale, crearea cadrului favorabil pentru valorificarea tuturor factorilor de producție;"

Este neconcludentă apărarea intimitei, din perspectiva dispozițiilor legale încălcate, prin care se arată că prin normele metodologice adoptate s-a urmărit crearea unui instrument eficient de urmărire a livrărilor de produse energetice utilizate într-un scop scutit, întrucât acest scop se putea atinge și fără a restrânge aria de aplicabilitate a scutirilor respective prin favorizarea operatorilor care achiziționează produse energetice din alte state membre UE sau a celor care importă produse din afara spațiului Uniunii Europene pentru a le comercializa pe teritoriul național, în detrimentul comercianților care efectuează achiziții și livrări din producția internă.

Având în vedere cele reținute, Înalta Curte consideră că dispozițiile pct. 94 alin. (1) lit. c) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal au fost emise cu nerespectarea prevederilor art. 399 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, ale art. 108 și 135 din Constituția României, precum și ale dispozițiilor art. 4 alin. (3) din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, este incident motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, normele de drept fiscal fiind greșit aplicate.

7. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Pentru considerentele expuse, Înalta Curte, în temeiul dispozițiilor art. 20 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 496 alin. (1) din Codul de procedură civilă, va admite recursul declarat, va casa sentința recurată și va admite acțiunea formulată.

PENTRU ACESTE MOTIVE

În numele legii

DECIDE:

Admite recursul declarat de recurenta-reclamantă AMV S - S.R.L. împotriva Sentinței nr. 381 din 21 octombrie 2019, pronunțată de Curtea de Apel C - Secția contencios administrativ și fiscal.

Casează în tot sentința recurată și rejudecând:

Admite acțiunea formulată de reclamanta AMV S - S.R.L., în contradictoriu cu pârâtul G.R. și intervenientul M.F.P.

Anulează în parte Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu privire la pct. 94 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Respinge cererea de intervenție accesorie formulată de M.F.P., ca neîntemeiată.
Definitivă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 31 martie 2021.

p. Președintele
Secției de contencios administrativ și fiscal,
Ionel Barbă

p. Magistrat-asistent,
Anca Elena Sterie