



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestației



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17,
sector 5, .X.

Tel: +021 319 97 54

Fax: +021 336 85 48

e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 434 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.A.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 383/23.02.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./19.02.2015, asupra contestației înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 383/23.02.2015, formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în loc. .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X. și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului comerțului J .X..

S.C. .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./18.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- accize pentru păcură în sumă de .X. lei;
- dobânzi aferente accizelor pentru păcură în sumă de .X. lei;
- penalități aferente accizelor pentru păcură în sumă de .X. lei.

Totodată, societatea contestă suma de .X. lei reprezentând accize pentru gaz natural înregistrată cu semnul (-) în Decizia de impunere obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./18.12.2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014, respectiv **13.01.2015**, prin remitere sub semnătură și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **04.02.2015**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației societatea regăsindu-se la poziția .X. din Anexa 1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la Ordinul nr.158/22.01.2015 de rectificare a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.A.**

I.Prin contestația și completările la contestație formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, S.C. .X. S.A. precizează că are ca obiect principal de activitate fabricarea produselor obținute din prelucrarea țiteiului pentru care deține autorizație de antrepozit fiscal pentru producția de produse energetice, între care se regăsesc și următoarele:

- păcură 40/42S, încadrată la codul NC 2707 99 99 conform adresei nr..X./12.05.2006 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal și echivalată/asimilată prin Decizia nr..X./17.09.2007 emisă de Comisia pentru avizare antrepozite fiscale din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, precum și prin Decizia nr. .X./29.01.2010 cu produsul "Păcură" din punct de vedere al stabilirii accizelor;

-păcură semifabricat, încadrata la codul NC 2707 99 99 conform adresei nr..X./12.05.2006 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal), pentru care societatea nu a solicitat asimilarea din punct de vedere al stabilirii accizelor;

-gaze combustibile de rafinărie, încadrate la codul NC 2705 00 00, asimilate din punct de vedere al accizelor prin Decizia nr..X./25.03.2010 emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate cu produsul "Gaz natural".

Societatea precizează că a folosit produsele păcură 40/42S, păcură semifabricat și gaze combustibile de rafinărie obținute în incinta propriului antrepozit fiscal de producție drept combustibil pentru cuptoarele instalațiilor tehnologice necesare procesului de producție a produselor energetice în propriul antrepozit fiscal pentru care a calculat și declarat în perioada 01.01.2009 - 31.12.2011 acciza pentru păcură în sumă de .X. lei.

De asemenea, în perioada 2007 - iunie 2010, societatea invederează că a utilizat produsele energetice menționate anterior pentru producerea combinată de energie electrică și termică în centrala deținută în acest scop, ulterior activitatea de producție a energiei electrice și termice fiind transferată către S.C. .X. S.R.L., iar în perioada 01.01.2009 - 31.12.2011 a achitat, calculat și declarat acciza pentru păcură aferentă acestei activități în suma de .X. lei.

Totodată, pentru consumul intern de pacură semifabricat și pacură 40/42S în procesul de producție și în scopul producției combinate de energie electrică și termică efectuat în perioada 01.01.2009 - 31.12.2011 societatea arată că a achitat accize pentru pacură în cuantum de .X. lei, iar ulterior a depus o declarație rectificativă prin care a diminuat cu suma de .X. lei acciza plătită, corectând astfel cuantumul accizei aferente consumului intern de pacură și rămânând plătită în contul accizei pentru pacură consumată intern, în plus față de acciza declarată suma de .X. lei.

De asemenea, societatea arată că a achitat în perioada supusa inspecției fiscale accize în cuantum de .X. lei pentru gazele combustibile de rafinărie utilizate drept combustibil în antrepozitul fiscal, atât pentru producția de energie electrică și termică, cât și în scopul producției de produse energetice. Ulterior datei de 1 iunie 2010, activitatea de producție a energiei electrice în cogenerare a fost externalizată către SC .X. SRL, societate care are drept scop principal de activitate producția combinată de energie electrică și termică și către care a livrat către produse energetice (pacura 40/42S și gaze combustibile de rafinărie) care au fost folosite pentru producția combinată de energie electrică și energie termică pentru care a achitat accize

in suma de .X. lei aferenta livrărilor de gaze combustibile de rafinare, respectiv .X. lei pentru livrările de pacura 40/42S.

S.C. .X. S.A. expune prin contestație istoricul activităților de control la care a fost supusă începând cu anul 2011 până în prezent pe linie de accize și modul de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale contestate, astfel:

-prima echipă de control a fost reprezentată de organele vamale din cadrul .X. și au avut ca obiectiv modul de calcul și declarare a accizelor aferente perioadei iunie 2006- decembrie 2011, fiind comunicat societății Avizul de inspecție fiscală nr..X./04.04.2011

-a doua echipă de control a reluat inspecția fiscală începută de prima echipă de control la data de 15.06.2012 și au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.03.2013 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./11.03.2013 prin care au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând accize pentru benzină, motorină și GPL și accesorii aferente, fără a fi stabilite accize suplimentare și pentru păcură sau alte produse energetice

-a doua inspecție fiscală a vizat accizele datorate de societate în perioada ianuarie 2007-decembrie 2011 în vederea soluționării cererilor de restituire accize pentru păcură și gaz natural și reprezentanții .X. au încheiat Procesul verbal nr..X./12.06.2013 și au emis Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr. .X./14.06.2013 pentru suma totală de .X. lei

-împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./11.03.2013 și Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr..X./14.06.2013, societatea a formulat contestații care au fost soluționate prin Decizia de soluționare nr..X./31.10.2013 prin desființarea parțială a deciziei de impunere și desființarea în totalitate a deciziei de respingere a restituirii de accize și dispunerea refacerii controlului fiscal în ceea ce privește accizele

-drept consecință a Deciziei de soluționare nr..X./31.10.2013 a organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au efectuat a treia inspecție fiscală și au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.07.2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./07.07.2014 prin care s-au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând accize și accesorii

-a patra inspecție fiscală a privit accizele datorate de societate în perioada 01.01.2009-31.12.2011 cu privire la păcură și gaze naturale fiind comunicat societății Avizul de inspecție fiscală nr. F MC .X./19.08.2014 și a fost încheiată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC

.X./18.12.2014 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014, acte care fac obiectul prezentei contestații.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat dispozițiile Deciziei de soluționare nr..X./2013 și nu au procedat la punerea în executare întocmai a acesteia, iar contestatoarea se consideră sancționată prin emiterea Avizului de inspecție 2014 și prin declanșarea unei noi inspecții fiscale asupra unei perioade fiscale controlate anterior, chiar în mod succesiv, în condițiile inexistenței unei Decizii de reverificare, ale căror efecte sunt de natura să destabilizeze activitatea societății și să o prejudicieze în mod grav pe aceasta.

Contestatoarea afirmă că deși urmare a Deciziei de soluționare nr..X./2013 organele fiscale au procedat la refacerea controlului, prin actele emise la finalizarea acestuia nu au fost soluționate în niciun fel cererile de restituire a accizelor astfel încât este evident că decizia de soluționare nu a fost pusă în executare, în contradicție flagrantă cu dispozițiile Codului de procedură fiscală.

De asemenea, societatea precizează că în condițiile în care impozitul accize pentru toate produsele a fost deja controlat de către autoritățile fiscale, rezerva verificării ulterioare a fost anulată în ceea ce privește perioada 2006 - 2011, iar susținerea organelor fiscale potrivit căreia pentru a beneficia de anularea rezervei ulterioare ar fi trebuit emise decizii de nemodificare a bazei de impunere pentru fiecare tip de produs accizabil este complet lipsită de fundament în condițiile în care atât Codul Fiscal cât și Codul de procedură fiscală nu recunosc inspecția fiscală decât pe tipuri de taxe și impozite iar nu pe categorii de produse conform dispozițiilor art.(1) și art.(2) alin.(1) lit.g) din Codul fiscal care dispun că singurul tip de impozit aplicabil produselor energetice în speța de față o reprezintă accizele.

De asemenea, societatea susține că potrivit Codului fiscal și Codului de procedură fiscală nu se poate efectua inspecția fiscală pe o anumită categorie de produse acizabile și nici emite decizie de nemodificare pe o anumită categorie de produse accizabile, în condițiile în care stabilirea de sume suplimentare pe un anumit tip de impozit duce în mod automat la imposibilitatea emiterii unei decizii de nemodificare.

Astfel, societatea consideră că potrivit raționamentului defectuos al organelor fiscale neemiterea unei decizii de nemodificare pentru restul de produse accizabile pentru care nu s-au stabilit în cadrul inspecțiilor fiscale de

până acum sume suplimentare, este posibilă controlarea societății ori de câte ori dorește organul fiscal în funcție de numărul de produse accizabile ceea ce evident contravine principiului unicității inspecției fiscale.

De asemenea, contestatoarea menționează că în conformitate cu art.105¹ Cod procedură fiscală prin excepție de la principiul unicității inspecției fiscale, poate fi decisa redeschiderea unei perioade atunci când ulterior finalizării unei activități de control apar informații noi - documente sau alte înscrisuri ce pot modifica rezultatul inspecției inițiale, iar în această situație organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, anterior operațiunii de reverificare, or în cazul de față nu există decizie de reverificare.

Prin urmare, societatea consideră că se află în ipoteza unui act administrativ inexistent, datorită nelegalității grave a noii inspecții fiscale începute în baza unui aviz de inspecție nelegal, datorită lipsei unei decizii de reverificare și verificării unei perioade fiscale deja închise.

Societatea consideră că s-a încălcat principiul "imposibilității îngreunării situației contribuabilului" în propria cale de atac întrucât nu pot fi impuse sume suplimentare atunci când urmare a reverificării se emite un nou act administrativ, chiar dacă noul act administrativ se emite în urma unei noi inspecții fiscale dar vizează o perioadă care a făcut obiectul deciziei de soluționare.

De asemenea, contestatoarea susține că s-a încălcat autoritatea de lucru judecat a Deciziei de soluționare nr..X./2013 și s-a depășit cadrul procesual creat prin obiectul contestațiilor fiscale inițiale.

În perioada 2007-aprilie 2010, societatea menționează că pentru gaze combustibile de rafinărie cu codul NC 2705 00 00, păcură 40/42S și păcură semifabricat încadrate la codul NC 2707 99 99 sunt aplicabile prevederile art.175 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, iar începând cu 1 aprilie 2010 sunt aplicabile prevederile art.206¹⁶ alin.(1) din același act normativ, iar produsele energetice pentru care se datorează accize sunt cele prevăzute la art.175 alin.(3) din Codul fiscal pentru perioada 2007 - 1 aprilie 2010, respectiv la art.206¹⁶ alin.(3) din același act normativ după 1 aprilie 2010 din care produsele energetice mai sus menționate nu fac parte.

Totodată, societatea susține că a utilizat produsele gaze combustibile de rafinărie, păcură 40/42S și păcură semifabricat în scopurile exceptate sau scutite de la plata accizei prevăzute de lege și prin urmare, nu datorează acciza aferentă acestor produse.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând acciza aferentă produselor energetice păcură 40/42S și păcură semifabricat consumate pentru producția combinată de energie electrică și termică în centrala deținută în acest scop, contestatoarea invocă prevederile art.175 alin.(7) din Codul Fiscal aplicabile în perioada 2007 - 1 aprilie 2010, precum și prevederile aplicabile începând cu 1 aprilie 2010 menționate la art.206¹⁶ alin.(7) din același act normativ, precizând că nu se consideră fapt generator de accize și nu se datorează accize pentru consumul de produse energetice într-un antrepozit fiscal și această regulă nu exclude utilizarea respectivelor produse energetice drept combustibil pentru încălzire.

De asemenea, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile legale referitoare la producția combinată de energie electrică și termică prevăzute la art.201 alin.(1) din Codul fiscal aplicabil în perioada 2007 - 1 aprilie 2010 și respectiv dispozițiile art.206⁶⁰ alin.(1) lit.d) din același act normativ în vigoare începând cu 1 aprilie 2010, care precizează că produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energie electrică și energie termică beneficiază de scutire de la plata accizelor, prevederi coroborate și cu dispozițiile pct.23.3 alin.(1), respectiv dispozițiile pct.113.2. din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 care condiționează aplicarea acestei scutiri de accize de îndeplinirea anumitor condiții.

Contestatoarea consideră că deși prin Normele Metodologice au fost stabilite anumite condiții pentru aplicarea scutirii de la plata accizelor în situația prezentată, aceste condiții nu i se aplică deoarece produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și termică nu au fost achiziționate/aprovizionate de **S.C. .X. S.A.**, respectivele produse energetice (păcură 40/42S și păcură semifabricat) fiind de fapt obținute din producția proprie, în antrepozitul fiscal deținut în acest scop, motiv pentru care societatea nu avea obligația obținerii unei autorizații de utilizator final pentru a beneficia de această scutire de accize, scutirea de accize fiind direct aplicabilă în baza prevederilor stabilite în Codul fiscal.

În consecință, contestatoarea consideră că nu datorează accize pentru produsele „păcură semifabricat” și „păcură 40/42S consumate în antrepozitul fiscal de producție drept combustibil pentru încălzire în instalațiile necesare producției combinate de energie electrică și termică și consideră că a plătit în mod eronat accize aferente acestor produse energetice, motiv pentru care a înaintat organelor fiscale cereri de restituire a accizelor.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au aplicat un tratament fiscal diferit pentru două categorii de produse

energetice utilizate în aceleași scopuri, considerând că se aplică scutirea de la plata accizelor pentru gazele combustibile de rafinărie utilizate în scopul producției combinate de energie electrică și termica efectuată în cadrul antrepozitului fiscal de producție.

Referitor la nivelul de accize în cuantum de .X. lei stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru perioadele în care societatea nu deținea o decizie privind asimilarea produselor energetice păcură 40/42S și păcură semifabricat, respectiv pentru perioada ianuarie - aprilie 2009 (pentru păcură 40/42S) și ianuarie 2009 - iunie 2010 (pentru păcură semifabricat), contestatoarea consideră că au fost impuse în mod eronat și abuziv obligații suplimentare de plată pe motiv că nu a respectat anumite formalități privind asimilarea produselor energetice, întrucât a declarat și a plătit accize pentru produsele energetice consumate în CET în perioada ianuarie 2009 - iunie 2010 la nivelul accizei pentru păcură, deși ar fi avut dreptul la scutire de la plata accizelor conform prevederilor Codului fiscal.

În susținerea celor afirmate societatea invocă prevederile art.2 alin.(3) din Directiva 2003/96/CE privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, precum și paragraful (17) și (18) din aceeași directivă, concluzionând că în scopul stabilirii nivelului de acciza pentru produsele energetice trebuie avut în vedere cu prioritate modul de utilizare al acestora, iar pentru produsele energetice utilizate în alte scopuri decât drept combustibil ar trebui să se aplice un nivel de acciză redus față de cel aplicabil pentru produsele energetice utilizate drept combustibil.

De asemenea, contestatoarea consideră că în situația de față nu ar trebui să se aplice un nivel al accizei stabilit pentru motorină în cazul produselor păcură 40/42S și păcură semifabricat consumate în CET întrucât aceste produse energetice nu sunt utilizate drept combustibil pentru motor și nu pot fi considerate echivalente combustibilului pentru motor din punct de vedere al nivelului accizei.

Astfel, în susținerea argumentelor societatea invocă hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene, precum și concluziile Avocatului General în cauzele conexe C-43/13 Hauptzollamt Koln împotriva Kronos Titan GmbH și C-44/13 Hauptzollamt Krefeld împotriva Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, conform cărora condiția prevăzută la articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE trebuie interpretată în sensul că într-o primă etapă trebuie să se determine dacă produsul în cauză este utilizat drept combustibil pentru încălzit sau drept carburant, iar în a doua etapă, se stabilește căruia dintre carburanții sau dintre combustibilii pentru încălzire i se substituie efectiv în utilizarea sa sau care dintre respectivii carburanți sau dintre

respectivii combustibili pentru încălzire îi este, prin proprietățile sale și prin destinația sa, cel mai apropiat.

Totodată, societatea menționează că nivelul accizei aplicabil în cazul produselor energetice pentru care nu este specificat în mod expres un nivel al accizei trebuie să fie stabilit, în funcție de utilizarea acestuia, la nivelul aplicabil unui produs echivalent, în baza unor criterii obiective cum ar fi, de exemplu, proprietățile produsului.

De asemenea, societatea precizează că nu este de acord cu decizia autorităților fiscale de a impune nivelul de accize stabilit pentru motorină unui produs energetic în condițiile în care nu s-a stabilit, în baza criteriilor obiective determinate de proprietățile produsului, echivalența produsului „păcură semifabricat”/„păcură 40/42S” cu produsul „motorină”, astfel cum este acesta prevăzut în Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât produsul „păcură 40/42S” nu poate fi considerat echivalent cu un combustibil pentru motor precum motorina, având în vedere faptul că pentru acest produs a fost emisă Decizia nr. .X./29.01.2010 de către Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate prin care se stabilește asimilarea acestuia cu produsul energetic „păcură”.

Astfel, contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală, având cunoștință de asimilarea produsului păcură 40/42S, au ignorat acest aspect în stabilirea nivelului de accize pentru păcură 40/42S și au calculat accize aferente perioadei ianuarie 2009 - aprilie 2009 la nivelul accizei pentru motorina, deși este evident că produsul păcură 40/42S este echivalent cu produsul „păcură”, din punct de vedere al accizei.

Totodată, societatea susține atât produsul „păcură 40/42S”, cât și produsul „păcură semifabricat” au fost încadrate la codul NC 2707 99 99, încadrare stabilită de autoritățile vamale pe baza caracteristicilor fizico-chimice ale produselor respective, astfel încât nu se poate considera că produsul „păcură semifabricat” ar putea fi substituibil produsului energetic „motorina”.

Astfel, societatea consideră că stabilirea nivelului accizei pentru un produs energetic utilizat drept combustibil pentru încălzire, cum este în cazul de față păcură 40/42S sau păcură semifabricat la nivelul unui combustibil pentru motor încalcă prevederile Directivei 2003/96/CE și dă naștere unor obligații excesive în sarcina societății, iar impunerea unor astfel de obligații nu poate fi justificată de încălcarea de către societate a unor cerințe de formă stabilite de legislația națională, respectiv obținerea unei decizii de asimilare, prevederi ce nu se regăsesc în legislația comunitară, acest fapt reprezentând,

o măsură administrativă disproporționată în comparație cu gravitatea faptei imputate contestatoarei.

De asemenea, societatea menționează că în Codul fiscal s-au introdus, începând din septembrie 2011, prevederi speciale în ceea ce privește acciza pentru păcură sau pentru produse energetice asimilate cu păcură, respectiv prevederile art.206¹⁶ alin.(41) care confirmă și susțin raționamentul contestatoarei potrivit căruia produsele energetice ar trebui să fie supuse unei accize la nivelul motorinei în situația în care ar fi utilizate drept combustibil pentru motor, iar în situația de față păcura 40/42S și păcura semifabricat sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire, prin urmare nivelul accizei stabilit ar trebui să corespundă unui produs energetic cu o utilizare similară și nu unui combustibil pentru motor, cum ar fi motorina.

Totodată, contestatoarea precizează că a solicitat prin adresa nr.X./06.10.2014 organului de control efectuarea unei expertize de specialitate care să dovedească ori dimpotrivă, să infirme similaritatea celor două produse, dar autoritatea fiscală a refuzat, deși această posibilitate este prevăzută expres de art.49 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, dar și de prevederile art.55 din același act normativ.

Referitor la restituirea accizei achitate pentru livrările de păcură 40/42S către S.C. .X. S.R.L. în vederea utilizării acestor produse în scopul producției combinate de energie electrică și termică, contestatoarea consideră că sunt aplicabile prevederile art.206⁶⁰ alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, conform căruia produsele energetice utilizate pentru producția combinată de energie electrică și termică sunt scutite de la plata accizelor, fapt pentru care aceasta are dreptul la restituirea accizelor plătite și nedatorate.

De asemenea, societatea precizează că având în vedere prevederile Codului fiscal, conform cărora este necesară obținerea autorizației de utilizator final în vederea aplicării scutirii de la plata accizelor pentru producția combinată de energie electrică și termică, S.C. .X. S.R.L. a solicitat acordarea autorizației de utilizator final pentru produsul păcură conform cererii înregistrate în data de 3 februarie 2010, fără ca aceasta acțiune să se finalizeze prin obținerea vreunui răspuns concret al autorităților vamale.

Totodată, S.C. .X. S.R.L. a revenit cu o nouă cerere pentru obținerea autorizației de utilizator final transmisă către DJAOV .X. și înregistrată cu nr. .X./07.03.2013 prin care a solicitat din nou acordarea autorizației de utilizator final pentru păcură, gaze combustibile de rafinare și cocs de petrol.

Astfel, societatea susține că deși toate condițiile de fond prevăzute de Normele Metodologice au fost îndeplinite de către S.C. .X. S.R.L. încă din 2010, autorizația a fost acordată cu foarte mare întârziere, autorizația de utilizator final nr..X. fiind emisă de DJAOV .X. la data de 15 aprilie 2013 cu valabilitate începând cu 16 aprilie 2013.

Contestatoarea consideră că autoritățile nu se pot prevala de propria lor culpa în refuzul acestora de a restitui acciza plătită de **S.C. .X. S.A.** privind livrările de produse energetice efectuate către S.C. .X. S.R.L., având în vedere că neemiterea autorizației de utilizator final nu poate fi imputată acesteia, S.C. .X. S.R.L. respectând în fapt toate condițiile de fond cerute de legislația aplicabilă pentru emiterea acestui tip de autorizații.

Mai mult decât atât, societatea afirmă că a solicitat restituirea accizei plătite pentru păcură 40/42S livrata către S.C. .X. S.R.L. pentru livrările efectuate începând cu iunie 2010, dar nu a primit nicio decizie în acest sens, iar organele de inspecție fiscală deși au avut obiectivul de a efectua verificări cu privire la acciza pentru păcură, aceștia nu au analizat livrările de păcură 40/42S efectuate de **S.C. .X. S.A.** cu S.C. .X. S.R.L.

Astfel, contestatoarea menționează că a declarat și plătit acciza în cuantum de .X. lei pentru livrările efectuate în perioada iunie 2010 - decembrie 2011, dar în conformitate cu prevederile Codului fiscal, opinia societății este că accizele achitate nu erau datorate întrucât produsele beneficiau de scutire de la plata accizelor, societatea având dreptul la restituire.

Prin urmare, societatea consideră că inspectorii fiscali au stabilit în mod ilegal sumele suplimentare și au ignorat cu totul existența unei suprasolviri cu privire la următoarele sume:

- X. lei, achitată de societate cu titlu de accize la păcură, dar nedatorată
- X. lei, reprezentând acciza plătită în plus pentru consumul intern de produse energetice, suma rezultată în urma depunerii declarațiilor rectificative din data de 07.11.2011
- X. lei, reprezentând acciza achitată în legătură cu produsele energetice păcură semifabricat și păcură 40/42S corespunzătoare cantității totale de 34.942 tone produse energetice (din 33.445 tone - păcură semifabricat și 1.497 tone - păcură 40/42S) aferent consumului intern la cazanele centralelor termoelectrice proprii (CET) utilizată pentru producția combinată de energie electrică și termică, consumată în perioada ianuarie - aprilie 2009
- .X. lei aferenta livrărilor de gaze combustibile de rafinarie efectuate de societate către S.C. .X. S.R.L..

Referitor la determinarea formulei de calcul a accizei aferente produsului păcură 40/42S livrată către S.C. .X. S.R.L. pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare privind acciza pentru păcură în cuantum de .X. lei considerând că determinarea cantității de păcură livrată a fost eronată prin utilizarea a doi indici diferiți ai densității păcurii la temperatura de +15 grade C, societatea menționează că nu înțelege modul de calcul al accizei pentru păcură efectuat de echipa de control și invocă dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Codul de procedură fiscală, precizând că actul administrativ - fiscal trebuie să includă motivele de drept și motivele de fapt care au stat la baza emiterii sale.

Totodată, societatea invocă dispozițiile art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, care exprimă obligativitatea probării propriilor concluzii de către organele fiscale și jurisprudență constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție care a aratat ca actele administrative deduse judecății sunt nelegale, dacă nu cuprind motivele de fapt care au condus organul fiscal la luarea măsurilor față de contribuabil, acestea fiind emise cu încălcarea dispozițiilor art.38¹ din Codul de procedură fiscală.

Accize pentru gaze combustibile de rafinărie

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize aferente produsului gaze combustibile de rafinărie consumate pentru producția combinată de energie electrică și termică de către S.C. .X. S.R.L., societatea consideră relevante prevederile Codului fiscal privind scutirea de la plata accizelor pentru produsele energetice și energia electrică utilizate pentru producția combinată de energia electrică și energia termică, respectiv art.206⁶⁰ alin.(1) lit.d) din Codul fiscal și pct.113.2 alin.(1) din Normele Metodologice.

Referitor la scutirea de la plata accizelor pentru gazele combustibile de rafinărie utilizate pentru producția combinată de energie electrică și termică, conform deciziei de asimilare emisă de autoritățile competente, produsul gaze combustibile de rafinărie a fost asimilat cu gazul natural exclusiv din punct de vedere al stabilirii nivelului accizelor în condițiile utilizării drept combustibil pentru încălzire sau pentru motor.

Totodată, contestatoarea menționează că S.C. .X. S.R.L. a solicitat acordarea autorizației de utilizator final pentru gazele combustibile de rafinărie conform cererii înregistrate în data de 3 februarie 2010, dar autorizația de utilizator final nr. .X. a fost emisă la data de 15 aprilie 2013 cu valabilitate începând cu 16 aprilie 2013, .

Astfel, contestatoarea precizează că autoritățile nu se pot prevala de propria lor culpa în refuzul acestora de a restitui acciza plătită de **S.C. .X. S.A.** în legătură cu livrările de produse energetice efectuate către S.C. .X. S.R.L., având în vedere că neemiterea autorizației de utilizator final nu poate fi imputată acesteia, S.C. .X. S.R.L. respectând în fapt toate condițiile de fond cerute de legislația aplicabilă pentru emiterea acestui tip de autorizații.

De asemenea, societatea menționează că produsul „gaze naturale combustibile de rafinatie” este încadrat la codul tarifar 2705 00 00 și a fost utilizat în CET ca și combustibil pentru încălzire, iar potrivit prevederilor art.206⁶⁰ alin.(1) lit.o) produsele cuprinse în codul NC 2705, utilizate pentru încălzire sunt scutite de la plata accizelor, fără ca această scutire să fie condiționată de neîndeplinirea unor formalități sau de obligația obținerii unei autorizații suplimentare, fapt pentru care **S.C. .X. S.A.** consideră că nu datorează accize pentru gazele combustibile de rafinatie încadrate la codul 2705 utilizate pentru încălzire în instalațiile tehnologice utilizate pentru producerea combinată de energie electrică și termică.

Referitor la determinarea cunștului accizei pentru gazele combustibile de rafinatie contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat conversia cantității de gaze combustibile de rafinatie în mod identic modalității de conversie utilizată pentru gazul natural și au calculat în mod eronat, având în vedere parametrii specifici gazului natural.

De asemenea, societatea afirmă că gazele combustibile de rafinatie produse de **S.C. .X. S.A.** au proprietăți fizico-chimice diferite față de gazul natural, iar conversia cantităților trebuie realizată având în vedere proprietățile specifice gazelor combustibile de rafinatie în sensul utilizării unui coeficient aplicabil în mod specific gazelor combustibile de rafinatie.

Totodată, contestatoarea susține că pentru determinarea cantității de gaze combustibile de rafinatie inspectorii fiscali au utilizat densitatea aferentă gazului natural, fără a avea în vedere densitatea produsului gaze combustibile de rafinatie deși Codul fiscal nu face nicio mențiune în ceea ce privește utilizarea densității gazului natural pentru determinarea cantității de gaze combustibile de rafinatie pentru care se datorează accize.

Prin urmare, **S.C. .X. S.A.** consideră că organele de inspecție fiscală au determinat și stabilit în mod eronat accize suplimentare în sarcina societății pentru gazele combustibile de rafinatie livrate către S.C. .X. S.R.L. în perioada supusă inspecției.

În ceea ce privește reclasificarea exportului efectuat de societate către .X. SA pentru care organele de inspecție fiscală au impus obligații suplimentare privind accizele în cuantum de .X. lei urmare a reîncadrării operațiunii de export de păcură 40/42S efectuată de **S.C. .X. S.A.** cu factura

PLK nr. .X. din data de 17.08.2010, societatea afirmă că a declarat și a plătit acciza aferentă cantității de păcură 40/42S care a fost exportată conform declarației vamale de export .X./13.08.2010, iar ulterior a beneficiat de restituirea accizei prin compensare.

Astfel, societatea precizează că declarația vamală de export (în procedura incompletă) a fost întocmită în baza facturii proforme .X./13.08.2010, iar factura finală .X. a fost emisă în data de 18.08.2010, având în vedere că, în conformitate cu clauzele contractuale, prețul final se stabilește pe baza cotațiilor bursiere.

Contestatoarea menționează că organele de inspecție fiscală au concluzionat eronat că nu a efectuat un export de produse energetice, ci o livrare intracomunitară ce nu beneficiază de scutire de la plata accizelor întrucât produsele energetice nu au fost expediate către un destinatar înregistrat dintr-un alt stat membru, fiind în fapt o operațiune de export de păcură 40/42S pentru care deține toate documentele necesare pentru a susține aceasta operațiune, iar faptul că produsele energetice au fost ulterior reimportate în .X. nu schimbă tratamentul fiscal al livrării efectuate cu destinația Gibraltar și pentru care au fost întocmite toate formalitățile vamale de export, operațiunea de export din România fiind încheiată și confirmată de autoritățile vamale.

În ceea ce privește precizarea inspectorilor fiscali potrivit căreia pe baza formularului INF 3 eliberat la cererea contribuabilului, beneficiarul .X. SA Elveția a avut dreptul de reimport în regim de scutire de la plata obligațiilor vamale deși **S.C. .X. S.A.** a solicitat și a beneficiat de facilitate de restituire accize pentru aceste operațiuni, societatea precizează ca formularul INF 3 se întocmește doar pentru scopuri vamale și nu fiscale și poate fi acordat numai pentru bunuri exportate.

În susținerea celor afirmate societatea invocă prevederile art. 851 și art. 854 din Regulamentul (CEE) nr.2454/93 al Comisiei de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar cu precizarea că emiterea și utilizarea formularului INF 3 susține și confirmă operațiunea de export declarată în EU/România.

Mai mult decât atât, societatea arată că operațiunea de export declarată prin Declarația vamală de export nr..X./13.08.2014 având confirmarea/viza autorităților vamale din .X., locul de efectuare a exportului, reprezintă o operațiune distinctă de operațiunea de reimport a bunurilor în alt stat membru UE, fiind necesară analiza separată a tratamentului fiscal corespunzător fiecărei operațiuni, iar reimportul bunurilor în Uniunea

Europeană este obligatoriu necesar ca urmare a operațiunii anterioare de export și nu anulează exportul realizat anterior.

În ceea ce privește precizarea inspectorilor fiscali că Declarația vamală de export nr..X. nu figurează în baza de date, societatea menționează că din analiza formularului pus la dispoziția inspectorilor fiscali se poate observa că declarația vamală de export a fost întocmită în procedura manuală din cauza indisponibilității sistemului informatic, iar pentru stabilirea veridicității operațiunii de export în cauză, informația privind existența acesteia în baza de date nu este suficientă doar consultarea unei baze de date, fiind necesară consultarea autorităților vamale de la .X..

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.844 alin.(1) din Regulamentul (CEE) nr.2454/93 al Comisiei, societatea consideră că aceste prevederi nu sunt relevante și nu se aplică în situația de față întrucât restituirea accizei, de care a beneficiat **S.C. .X. S.A.** ca urmare exportului realizat, nu intră nici în categoria restuirilor acordate în cadrul politicii agricole comune (păcura nu este un produs agricol), nici în categoria avantajelor financiare, iar autoritățile fiscale fac confuzie între prevederile vamale ce trebuie aplicate în cazul emiterii unui document INF3 și prevederile fiscale aplicabile în domeniul restituirii de accize.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală consideră că societatea nu este îndreptățită la restituirea accizelor urmare a faptului că .X. SA a beneficiat de scutire de la plata obligațiilor vamale, or, faptul că o persoană impozabilă a beneficiat de o scutire de la plata anumitor obligații vamale nu poate fi determinant, mai mult decât atât, nu poate avea impact în evaluarea dreptului unei alte persoane impozabile de a beneficia de restituirea accizelor plătite, fiind vorba de o altă categorie de obligații fiscale pentru care sunt aplicabile prevederi specifice, independent de prevederile din legislația vamală.

De asemenea, contestatoarea precizează că argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia datorita timpului relativ scurt de 3 zile înregistrat între data plecării navei din portul Constanța și data inițierii formalităților de ancorare a navei în portul OPL .X., formalitățile de export nu au fost finalizate cu o operațiune de import, ci cu o achiziție intracomunitară, este eronat întrucât intervalul de timp/durata mișcării bunurilor nu este o condiție pentru stabilirea tratamentului fiscal al unei operațiuni, iar exportul și importul, respectiv achiziția intracomunitară, reprezintă operațiuni distincte și nu se poate considera ca formalitățile de export sunt finalizate cu o altă operațiune.

Astfel, societatea consideră că reîncadrarea operațiunii ca și livrare intracomunitară ar fi posibilă doar în situația în care operațiunea de

export ar fi anulată de către autoritățile vamale și invocă prevederile art.796e alin.(2) și alin.(4) din Regulamentul CE 2454/93 conform cărora în cazul în care biroul vamal de export nu a primit, după expirarea unui termen de 150 de zile de la data acordării liberului de vamă pentru export, mesajul privind „rezultatele ieșirii” de la biroul vamal de ieșire sau o dovadă satisfăcătoare, lipsa acestora poate fi considerată de biroul vamal de export echivalentă cu informația că mărfurile nu au părăsit teritoriul vamal al Comunității.

De asemenea, contestatoarea menționează că Biroul vamal .X. a transmis adresa nr..X.,.X./18.12.2014 privind notificarea de export pentru anumite operațiuni vamale de export desfășurate de societate în anul 2010, iar autoritățile vamale informează că mărfurile aferente declarației vamale de export nr..X./13.08.2010 au părăsit teritoriul vamal al Comunității, informare care susține valabilitatea declarației vamale de export depusă de **S.C. .X. S.A.** și tratamentul fiscal aplicat în ceea ce privește livrarea de bunuri efectuată către .X. prin factura proforma .X./13.08.2010, respectiv factura finală .X. din data de 18.08.2010.

Mai mult, societatea afirmă că având în vedere că termenul de 150 de zile a fost depășit, iar exportul nu a fost anulat, nu poate fi vorba de o reîncadrare a operațiunii de export efectuată de societate în condițiile în care deține toate documentele care dovedesc faptul că produsele au părăsit teritoriul Comunității Europene, iar livrarea către .X. reprezintă o operațiune de export definitiv ce nu poate fi reîncadrată ca și livrare intracomunitară.

În plus, contestatoarea precizează că produsele energetice aferente facturii .X./18.08.2010 nu au fost descărcate în .X., ci au avut ca destinație Off Port Limits (OPL) .X., respectiv o zonă în afara portului .X., unde produsele au fost descarcate pe un alt vas și anexează în acest sens documente justificative din care rezulta efectuarea operațiunilor de descarcare în OPL .X..

De asemenea, societatea susține că potrivit adresei nr..X./03.12.2014 emisă de către Direcția Regională Vamală .X. - Biroul Vamal de Frontieră .X., nu exista evidențe/informații privind reimportul în Comunitate al produselor energetice respective.

Prin urmare, societatea consideră că nu datorează accize în cuantum de .X. lei, astfel cum au fost acestea impuse de autoritățile fiscale.

Prin contestația formulată **S.C. .X. S.A.** solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./18.12.2014 și Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 în ceea ce privește obligațiile suplimentare impuse la plată, arătând că nu contestă suma de .X. lei reprezentând accize pentru produse eliberate în consum în vederea exportului și precizează

totodată, că suma suplimentară de plată a fost diminuată direct prin decizia de impunere (fără efectuarea unei operațiuni de compensare) cu suma de .X. lei reprezentând accize stabilite în urma controlului ca fiind declarată în plus de societate.

De asemenea, societatea solicită restituirea accizelor achitate în plus pe considerentul că acestea sunt nedatorate.

Totodată, societatea solicită anularea accizelor în sumă totală de .X. din care dobânzi aferente accizelor pentru păcură în sumă de .X. lei și penalități aferente accizelor pentru păcură în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr..X./12.02.2015, în completare la contestația inițială, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./16.02.2015 și la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 457/03.03.2015, **S.C. .X. S.A.** precizează că în urma analizei de specialitate efectuată de S.C. .X. S.A. produsul "păcură semifabricat" este un produs energetic echivalent produsului energetic "păcură" și autoritățile fiscale au concluzionat eronat că ar fi echivalent cu "motorina", motiv pentru care solicită desființarea deciziei de impunere și administrarea probei cu expertiză tehnică de specialitate care să determine similaritatea produsului "păcură semifabricat" cu "păcură 40/42 S".

Totodată, în aceeași adresă menționată mai sus, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile pct.106 alin.(7)-(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât valoarea accizei datorate se determină în baza cantității exprimată în litri la temperatura de 15°C, iar pentru determinarea cantității de "păcură 40/42 S" în vederea stabilirii accizelor datorate este necesară corectarea cantității produsului energetic determinată în litri la temperatura efectivă cu densitatea produsului la temperatura de 15°C.

Prin adresa nr..X./14.05.2015, în completare la contestația inițială, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1013/19.05.2015, **S.C. .X. S.A.** precizează că regimul fiscal, din punct de vedere al accizelor, pentru produsele energetice se aplică în funcție de codul tarifar, iar din acest punct de vedere societatea s-a conformat reglementărilor privind încadrările tarifare ale produselor finite și semifabricatelor prevăzute la art.206[^]22 din Codul fiscal și pct.84 din Normele metodologice la Codul fiscal, în sensul că pentru produsul cu încadrarea tarifară NC 27079999, indiferent de denumirea comercială avută s-a obținut Decizia nr.

.X./29.01.2010 de la Comisia de autorizări din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

În ceea ce privește modalitatea de calcul a accizelor pentru gaze combustibile de rafinărie, societatea susține că în vederea realizării unei conversii corecte este necesar să se țină cont de parametrii fizico-chimici specifici gazelor combustibile de rafinărie și nu cei ai gazului natural așa cum eronat au avut în vedere organele de inspecție fiscală.

II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat următoarele:

În perioada ianuarie 2009 - decembrie 2011 **S.C. .X. S.A.** a funcționat în baza următoarelor autorizații de antrepozit fiscal:

-.X. din data de 24.02.2005 - modificată de la data de 01.07.2009 pentru desfășurarea activităților de producție produse energetice si amestec carburanți tradițional cu biocarburanți, producție bio-ETBE, bio-TAEE și alte produse de aceeași natură realizate pe baza de bioetanol și depozitare de bioetanol denaturat sau nedenaturat în vederea prelucrării sau amestecului cu benzină; în baza căreia se permite ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz următoarele produse accizabile produse finite: benzine fără plumb-E420, motorine -E430, gaze petroliere liciefiate -E500 și materii prime: alcool etilic-S300, produse energetice methanol -E800, alte produse energetice-E920;

-.X. din data de 24.02.2005 modificată de la data de 01.03.2010, pentru desfășurarea activităților de producție produse energetice și amestec carburanți tradițional cu biocarburanți, producție bio-ETBE, bio-TAEE și alte produse de aceeași natură realizate pe baza bioetanol si depozitare de bioetanol denaturat sau nedenaturat în vederea prelucrării sau amestecului cu benzină; în baza căreia se permite ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, dupa caz următoarele produse accizabile produse finite: benzine fără plumb, motorine, gaze petroliere lichiefiate și materii prime: alcool etilic -S300,

produse energetice -E800, alte produse energetice -E.X., alte produse energetice-E920;

-.X. din data de 30.09.2011 modificată de la data de 01.10.2011, pentru desfășurarea activităților de producție produse energetice și amestec carburanți tradițional cu biocarburanți, producție bio-ETBE , bio-TAEE și alte produse de aceeași natură realizate pe baza bioetanol și depozitare de bioetanol denaturat sau nedenaturat în vederea prelucrării sau amestecului cu benzină: în baza căreia se permite ca în regim suspensiv de la plata accizelor să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze, după caz următoarele produse accizabile produse finite: benzine fără plumb - E420, motorine - E430, alte produse energetice - E480, gaze petroliere lichefiate - E500 și materii prime: alcool etilic -S300, alte produse energetice -E490, produse energetice metanol -E800, alte produse energetice-E.X., alte produse energetice-E920.

Accize pentru păcură

În perioada verificată, 01.01.2009-31.12.2011, **S.C. .X. S.A.** a calculat, declarat și virat accize pentru păcură, pentru produsele energetice „păcură 40/42S”, „motorină CC” și „păcură semifabricat” care au fost fabricate în antrepozitul fiscal de producție și care se clasifică la codul tarifar 27079999 potrivit Autorității Naționale Vamale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că produsele energetice au fost consumate drept combustibil de focar atât pentru cuptoarele din instalațiile tehnologice ale contestatoarei, cât și pentru cazanele centralelor termoelectrice proprii CET, au fost eliberate pentru consum în vederea vânzării la intern, în spațiul Comunității Europene, cât și în afara acestuia și au fost consumate drept materii prime pentru producerea altor produse energetice.

Societatea a întreprins demersuri privind asimilarea și încadrarea din punct de vedere al stabilirii accizelor, doar pentru două din cele trei produse astfel:

-produsul energetic “Păcură 40/42 S” a fost asimilat și încadrat din punct de vedere al stabilirii accizelor cu produsul păcură prin decizia nr. .X./29.01.2010 emisă de Ministerul Finanțelor Publice Agenția Națională de Administrare Fiscală - Comisia Pentru Autorizarea Operatorilor de Produse Supuse Accizelor Armonizate

-produsul energetic "Motorină CC" societatea a obținut de la Ministerul Finanțelor Publice - Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse Supuse Accizelor Armonizate Decizia nr. .X./30.09.2011 în care se menționează că „produsul energetic Motorină CC cu încadrarea tarifară NC 2707 9999 este un echivalent al produsului energetic păcură și se accizează cu acciza aferentă acestui produs".

Pentru produsul energetic „Păcură semifabricat”, organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a solicitat niciodată asimilarea din punct de vedere al stabilirii accizelor fiind întreprinse demersuri doar pentru obținerea încadrării tarifare a acestui produs și potrivit adresei nr..X./17.05.2006 Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal a transmis încadrarea tarifară a acestui produs, menționând următoarele „păcură semifabricat” - se clasifică la codul tarifar NC27079999.

I. Referitor la constatările care au condus la diminuarea obligației de plată cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei)

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din produse energetice produse în interiorul antrepozitului sunt ulterior date în consum în incinta aceluiași spațiu de producție, fiind utilizate drept combustibil de focar pentru asigurarea consumului energetic necesar funcționării cuptoarelor tehnologice ale instalațiilor Distilare atmosferică în vid (DAV3) și Cocsare. Astfel, consumul produselor energetice se efectuează în scopuri de producție în mod indirect (altfel decât ca materie primă din care să rezulte alte produse energetice), respectiv prin arderea acestora se asigură parametrii tehnologici necesari proceselor specifice instalațiilor tehnologice la care se obțin semifabricate/materii prime.

Având în vedere prevederile art.175 alin.(7), respectiv art.206⁶ alin.(7), valabil începând cu 01.04.2010, din Codul fiscal, precum și punctul de vedere nr..X. /16.07.2013 emis de Direcția generală de legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice la solicitarea formulată de .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu datorează accize pentru cantitatea de .X. tone produse energetice utilizate drept combustibil de focar la instalațiile de producție din cadrul antrepozitului fiscal de producție produse energetice, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând accize calculate, declarate și virate pentru aceste operațiuni în perioada 01.01.2009-31.12.2011.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iunie 2010-decembrie 2011 societatea a declarat și achitat în plus, în contul accizei pentru păcură suma de .X. lei pentru operațiuni ce nu sunt generatoare de accize în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv pentru livrări efectuate ulterior perioadei verificate sau pentru livrări din antrepozitul fiscal ce nu au mai fost efectuate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada verificată contribuabilul a declarat inițial, înainte de depunerea declarațiilor rectificative, accize pentru păcură în sumă totală de .X. lei din care suma de .X. lei este exigibilă conform activității desfășurate de societate, iar suma de .X. lei, reprezintă accize declarate și achitate în avans eliberării pentru consum, fără a exista condiții de exigibilitate.

II.Referitor la constatările care au condus la stabilirea obligației de plată în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) datorată cu titlu de accize la păcură pentru perioada supusă inspecției fiscale, din care societatea înțelege să nu conteste suma de .X. lei astfel cum a precizat în preambulul și în finalul contestației.

1.Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009-31.07.2010 **S.C. .X. S.A.** a utilizat în incinta antrepozitolui fiscal, pentru obținerea de abur necesar producerii energiei termice și electrice la CET propriu, cantitatea totală de 34.942 tone produse energetice din care 1.497 tone „păcură 40/42 S” și 33.445 tone "păcură semifabricat", produsele fiind utilizate drept combustibil pentru încălzire.

Organele de inspecție fiscală arată că începând cu luna iulie 2010 activitatea de producție a energiei electrice în ecogenerare a fost externalizată către S.C. .X. S.R.L., operator ce deține licența nr..X./17.12.2009 pentru producerea de energie electrică și licența nr..X./17.12.2009 pentru producția de energie termică emise de A.N.R.E.

Prin adresele nr..X./13.02.2008 și nr..X./14.05.2008 **S.C. .X. S.A.** a solicitat Direcției de legislație în domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor precizări privind obligația de plată accize pentru produsul energetic păcură 40/42 S (codul NC 27079999) folosit prin ardere pentru obținerea de energie electrică și termică în CET proprie, iar prin adresa de răspuns nr..X./22.07.2008 direcția de specialitate a comunicat contestatoarei că în conformitate cu prevederile art.175 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

produsul păcură încadrat la codul tarifar NC 27079999, nu face parte din categoria produselor energetice pentru care legea prevede un nivel obligatoriu de accize, dar potrivit dispozițiilor alin.(4) al aceluiași articol precizat mai sus se prevede că 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, prin produse energetice utilizate drept combustibil pentru încălzire înțelegându-se că acestea sunt arse și căldura astfel rezultată servește la încălzire, oricare ar fi finalitatea unei asemenea încălziri (încălzirea spațiilor, obținerea de abur, uscarea, coacerea sau incinerarea unor produse, această interpretare fiind dată și de Curtea Europeană de Justiție în horârea pronunțată la data de 29 aprilie 2004 în cazul C240/01 privind litigiul dintre Comisia Comunității Europene și Republica Federală Germania pentru utilizarea produselor energetice drept combustibil pentru încălzire, concluzionând că societatea are obligația de plată a accizelor.

Urmare adresei de răspuns care cuprinde precizări privind obligația de plată accize pentru operațiunile desfășurate, societatea a efectuat viramente în contul acestei obligații bugetare în sumă de .X. lei, iar ulterior, a depus cereri de restituire a accizei considerând că obligația bugetară a fost declarată și virată în mod eronat pentru operațiunile respective..

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează accize pentru consumul intern de produse energetice pentru CET având în vedere că prin arderea produselor energetice în cazanele centralei termoelectrice din interiorul antrepozitului nu s-a produs un produs energetic, aburul nefiind un produs energetic, fapt pentru care contestatoarei nu îi sunt aplicabile prevederile privind scutirea respectiv art.175 alin.(7) și prevederile art.206⁶ alin.(7) din Codul Fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că societății nu-i sunt aplicabile nici prevederile art.201 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal și normei metodologice prevăzută la pct.23.2, respectiv dispozițiile art.206²⁰ alin.(1) lit.d) din Codul fiscal și norma metodologică de aplicare prevăzută la pct. 113.2, deoarece **S.C. .X. S.A.** nu a avut niciodată calitatea de utilizator final, și implicit nici drepturile ce rezultă din deținerea acestei calități.

Astfel, produsele energetice consumate în cazanele centralei termoelectrice CET din interiorul antrepozitului fiscal pentru obținerea de abur în scopul producției de energie electrică și energie termică, drept combustibil pentru încălzire sunt supuse unei accize la nivelul aplicabil combustibilului

pentru încălzire, potrivit dispozițiilor art.175 alin.(4), respectiv art.206¹⁶ alin. (4) din Codul Fiscal valabil începând cu anul 2010.

Potrivit rapoartelor de producție organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată în cadrul antrepozitului fiscal societatea a înregistrat producție și consum intern atât de "păcură 40/42S" cât și la "păcură semifabricat", produsele energetice având același cod tarifar 27079999 dar prezentând caracteristici diferite conform buletinelor de analiză emise la data de 17.12.2013 de .X. - .X. S.A. - **S.C. .X. S.A.**, astfel:

- vâscozitate la 80 C pentru păcură 40/42S - valoare determinată 2.55;
- vâscozitate la 50 C pentru păcură semifabricat - valoare determinată 6.519;
- punct de curgere pentru păcură 40/42S - valoare determinată 12;
- punct de curgere pentru păcură semifabricat - valoare determinată 8;
- punct de inflamabilitate vas deschis pentru păcură 40/42S - valoare determinată 166;
- punct de inflamabilitate vas deschis pentru păcură semifabricat - valoare determinată 98;
- conținutul de sulf pentru păcură 40/42S - valoare determinată 3.06;
- conținutul de sulf pentru păcură semifabricat - valoare determinată 1.64.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru produsul păcură semifabricat **S.C. .X. S.A.** nu a solicitat Comisiei pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor încadrarea din punct de vedere al stabilirii accizelor asimilarea produsului cu un produs echivalent, fapt recunoscut și de reprezentantul societății care prin adresa nr..X./30.01.2014 a precizat că asimilarea produsului păcură semifabricat nu a fost solicitată întrucât societatea nu intenționa să livreze astfel de produse, ci doar să consume, explicație ce nu poate fi reținută întrucât consumul de combustibil pentru încălzire în cadrul CET propriu este exceptat de la plata accizelor conform prevederilor legale de la obligațiile privind asimilarea produselor energetice înainte de utilizare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat din actele și documentele puse la dispoziție de societate, din solicitările **S.C. .X. S.A.** și adresele de răspuns obținute de la autoritățile competente, că produsele energetice "păcură semifabricat" și "păcură 40/42S" sunt două produse diferite.

Astfel, potrivit nomenclatorului materiilor prime, aditivilor, produselor finite și semifabricatelor gestionate la nivelul antrepozitului fiscal de producție înregistrat la societate sub nr. AB .X./19.07.2012 "păcura 40/42 S" este un produs energetic de natura produselor finite, iar „păcura semifabricat” este un produs energetic de natura semifabricatelor și este „un

component fabricație păcură finită", cele două produse energetice sunt depozitate în rezervoare diferite, sunt raportate ca produse energetice distincte în "Raportele despre prelucrarea materiei prime și realizarea produselor petroliere de către **S.C. .X. S.A.**", sunt gestionate în mod distinct, fiind produse diferite, caracterizate prin parametrii diferiți.

De asemenea, prin Nota internă înregistrată la contribuabil sub nr. .X./02.10.2014 organele de inspecție fiscală au solicitat spre exemplificare documente necesare comparării caracteristicilor celor două produse energetice, dar **S.C. .X. S.A.** nu a pus la dispoziție buletine de analiză/rapoarte trimestriale pentru perioada supusă inspecției fiscale, cu excepția buletinelor de analiză din data de 17.12.2013 și din perioada august 2010 - decembrie 2011 doar pentru produsul "păcură 40/42S" care au fost anexate la facturile de vânzare către beneficiarul S.C. .X. S.R.L.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că în luna iulie 2014 **S.C. .X. S.A.** a solicitat către .X. S.A efectuarea unei expertize tehnice pentru perioada 2008-2011 prin care să se stabilească similitudinea produselor "păcură semifabricat" și "păcură 40/42S", dar prin Raportul de expertiză nr..X./21.08.2014 s-a stabilit că produsele energetice încadrate la codul tarifar NC 27079999 prezintă caracteristici similare, fără însă a se concluziona că aceste produse energetice ar fi identice.

De asemenea, din compararea datelor evidențiate în "Raportele despre prelucrarea materiei prime și realizarea produselor petroliere de către **S.C. .X. S.A.**" și în „Situatiile privind operațiunile desfășurate în antrepozitul fiscal de produse energetice" transmise on-line la organul teritorial fiscal, cu datele din raportul de expertiză și anexele acestuia, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de inadvertențe privind perioadele în care au fost produse și consumate cele două produse, precum și asupra existenței acestora în stocul de produse energetice al antrepozitului fiscal la momentul comparării produselor, fapte care conduc la concluzia că datele din raportul de expertiză nu sunt conforme cu realitatea.

Astfel, pentru exemplificare organele de inspecție fiscală menționează că potrivit Anexei la Raportul de expertiză nr..X./21.08.2014 întocmit de .X. S.A, în luna mai 2009 au fost comparați parametrii tehnici ai produselor "păcură 40/42S" și „combustibil pentru focare industriale (păcură 40/42S semifabricat)", în condițiile în care conform „Raportelor despre prelucrarea materiei prime și realizarea produselor petroliere de către **S.C. .X. S.A.**" în incinta antrepozitului de producție s-a produs doar produsul energetic "păcură semifabricat".

Totodată, organele de control menționează că în perioada 01.05.2009- 31.03.2010, societatea nu a mai produs și nici nu a deținut pe stoc produsul „păcură 40/42S”, dar în raportul de expertiză sunt comparați parametrii acestui produs cu parametrii produsului “păcură semifabricat”.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a obținut avizul referitor la asimilarea produsului „păcură semifabricat” cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize și nu a solicitat Ministerului Finanțelor Publice - Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, încadrarea produsului „păcură semifabricat” din punct de vedere al accizelor, iar potrivit dispozițiilor art.175 alin.(4), respectiv art.206⁶ alin.(4)) din Codul Fiscal pentru produsele pentru care operatorul economic nu și-a îndeplinit obligațiile pentru încadrarea acestora din punct de vedere al accizelor în cazul combustibilului pentru încălzire, acesta datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru motorină.

În consecință, față de acciza calculată, declarată și achitată de societate în sumă de .X. lei pentru consumul intern de păcură la CET, produs utilizat drept combustibil pentru încălzire, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accize datorate în sumă de .X. lei, respectiv accize suplimentare de plată în sumă de .X. lei.

La calculul accizelor suplimentare organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că societatea a solicitat asimilarea produsului energetic “păcură 40/42S” din punct de vedere al accizei prin cererea înregistrată la A.N.V. sub nr..X./08.01.2010, în urma căreia s-a emis Decizia nr. .X. din 29.01.2010 de către Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse Supuse Accizelor Armonizate.

2.În data de 07.11.2011 societatea a întocmit declarații rectificative pentru perioada ianuarie - august 2011 diminuând eronat creanța declarată inițial cu suma .X. lei pentru acciza aferentă livrărilor de păcură la export pentru care s-a acordat scutire indirectă și a fost aprobată la restituire prin Decizia de admitere în totalitate a cererii de restituire a accizelor nr. .X./27.05.2013.

Prin răspunsul la nota internă nr. .X. din 30.10.2014 cu privire la declarațiile rectificative reprezentantul contribuabilului a precizat că societatea a întocmit în mod eronat declarații rectificative pentru suma de .X. lei pentru accizele aferente livrărilor la export, fapt pentru care organele de inspecție fiscală având în vedere dispozițiile art.82 alin.(2) și alin.(3) și art.94 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea a diminuat eronat creanța declarată inițial, constituită și înregistrată în evidența contabilă a **S.C. .X. S.A.**, cu suma de .X. lei aferentă eliberării pentru consum de produse energetice din antrepozitul fiscal în vederea exportului.

3.Începând cu luna iunie 2010, activitatea de producție a energiei electrice și termice a **S.C. .X. S.A.** a fost externalizată către operatorul S.C. .X. S.R.L..

În perioada august 2010 - 31.12.2011 **S.C. .X. S.A.** a emis către S.C. .X. S.R.L. facturi privind livrarea cantității totale de .X. tone „păcură 40/42S”, operațiuni în urma cărora contribuabilul a calculat și declarat eronat accize în valoare totală de .X. lei, cu suma de .X. lei mai puțin decât cea stabilită la control de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că diferența suplimentară de accize se datorează faptului că la determinarea cantităților de păcură în litri la temperatura de + 15 grade C, societatea a folosit metoda volum-densitate specifică livrărilor în vase calibrate, însă în mod eronat, cantitățile exprimate în litri la temperatura efectivă, au fost corectate de două ori cu densitatea la temperatura de +15 grade C, atât înainte de pompare, cât și după pompare.

Astfel, organele de inspecție fiscală menționează că metoda folosită de **S.C. .X. S.A.** pentru a determina cantitățile livrate a fost contrară prevederilor legale ale art. 206⁵¹ alin.(1) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.106 alin.(13) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea nomelor de aplicare Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru diferența suplimentară de accize de .X. lei, termenul de plată îl constituie data depunerii declarației lunare privind obligațiile de plată la bugetul de stat.

4.În luna august 2010, **S.C. .X. S.A.** a emis către .X. SA Elveția factura PLK nr..X./17.08.2010 în valoare totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea cantității de .X. tone “păcură 40/42 S” livrată în regim de scutire de accize, în condiții de livrare FOB .X. - Oil Terminal, iar mijlocul de transport maritim a fost nava .X..

În urma solicitării organelor de inspecție fiscală, Autoritatea Navală Română - Căpitania Port .X. prin adresa nr..X./18.11.2014 a

comunicat data de sosire și de plecare a navei din portul .X., respectiv 11.08.2010 și 14.08.2010, iar prin adresa nr..X./16.10.2014 Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică a comunicat situația operațiunilor vamale de import/export derulate de **S.C. .X. S.A.** în perioada 01.01.2009-31.12.2011, document din care rezultă că DVE nr..X./13.08.2010 și operațiunile vamale de export justificate în baza acestui document nu figurează în baza de date, iar bunurile înscrise în factura PLK nr..X./17.08.2010 au fost descărcate în data de 17.08.2010 în Comunitatea Europeană - .X..

Organele de inspecție fiscală arată că prin cererea nr. .X./25.10.2010, înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./25.10.2010, societatea a solicitat eliberarea formularului INF 3 pentru marfa încărcată pe nava .X. cu DVE nr..X./13.08.2010 menționând că „inițial destinația mărfii a fost Gibraltar for Orders, dar marfa s-a descărcat în .X.”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că prin adresa nr..X./06.11.2014 au solicitat Biroului Vamal de Frontieră .X. precizări privind natura tranzacțiilor comerciale prezentate în condițiile eliberării formularului INF 3, iar prin adresa de răspuns nr..X./11.11.2014 organele vamale nu precizează dacă livrarea efectuată de **S.C. .X. S.A.** către .X. SA reprezintă o livrare intracomunitară de bunuri sau export de bunuri.

Organele de inspecție fiscală arată că în luna aprilie 2011 contestatoarea a solicitat spre restituire accize în sumă de .X. lei aferente operațiunii de livrare produse energetice către .X. SA, iar prin Decizia de admitere în totalitate a cererii de restituire a accizelor nr. .X./27.05.2013 emisă Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. s-a aprobat la restituire și suma de .X. lei, aceasta fiind restituită prin compesare în data de 02.04.2013 conform Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr..X./11.06.2013.

Astfel, organele de control precizează că în baza formularului INF 3 eliberat la cererea **S.C. .X. S.A.**, beneficiarul .X. S.A. Elveția a avut dreptul de reimport al mărfurilor în regim de scutire de la plata obligațiilor vamale deși contestatoarea a solicitat și beneficiat de facilitatea de restituire accize pentru aceste operațiuni.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiune de export se reîncadrează drept o livrare intracomunitară de bunuri pentru care nu au fost prezentate dovezi că mișcarea produselor accizabile s-a efectuat către un destinatar înregistrat din alt stat membru, iar

ieșirea cantității de .X. tone păcură înregistrată pe baza facturii PLK nr. .X./17.08.2010, se consideră eliberare în consum având în vedere că nu s-au prezentat dovezi că bunurile au fost expediate către un teritoriul din afara teritoriului comunitar sau către un destinatar înregistrat din alt stat membru, conform prevederilor art.206⁷ alin.(1) lit.a) și alin.(4) din Codul Fiscal, societatea datorând accize pentru păcură în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./18.12.2014 obligații de plată suplimentare privind accize pentru păcură în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

Totodată, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./18.12.2014 organele de inspecție fiscală au calculat accesorii reprezentând majorări de întârziere/dobânzi în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, având ca baza de calcul a acestora suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

Accize pentru gazul natural

Produsul "gaz combustibil de rafinărie" este un produs secundar rezultat din procesele tehnologice din cadrul antrepozitului fiscal de producție ce a fost eliberat pentru consum în cadrul antrepozitului fiscal, fiind folosit prin ardere în cuptoarele tehnologice ale rafinăriei în vederea obținerii de produse energetice, cât și pentru obținerea de energie electrică și termică în centrala termoelectrică - CET proprie.

Acest produs energetic a fost asimilat din punct de vedere al stabilirii accizelor cu produsul "gaz natural", prin Decizia nr..X./25.03.2010 emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate din cadrul A.N.A.F. emisă în baza adreselor: nr..X., .X./25.01.2010 prin care Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor clasifică produsul "gaze combustibile de rafinărie" la codul NC2705 00 00 și adresa nr.XXVI/.X./04.03.2010 prin care Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri - Direcția Generală Politică Industrială și Competitivitate, avizează asimilarea produsului „gaze combustibile de rafinărie" cu produsul „Gaz natural" din punct de vedere al stabilirii accizei aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza rapoartelor de producție prezentate de reprezentantul contribuabilului **S.C. .X. S.A.** a produs gaze combustibile de rafinărie în cantitate totală de 351.204 tone care au fost consumate/livrate, astfel: consum intern total cantitatea de 217.987

tone din care consum intern la instalațiile tehnologice .X. tone și consum intern pentru CET .X. tone și livrări către S.C. .X. S.R.L. în cantitate de .X. tone.

Totodată, față de modul în care societatea a aplicat prevederile legale în domeniul accizelor și a determinat cuantumul accizelor pentru produsul energetic „gaze de rafinărie”, organele de control au stabilit diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat cu suma de .X. lei urmare ajustării obligațiilor, astfel:

-în minus cu suma de .X. lei, aferentă gazelor combustibile de rafinărie consumate atât în centralele de producție a energiei termice și electrice cât și utilizate drept focar la instalațiile de producție, pentru care **S.C. .X. S.A.** beneficiază de scutire;

-în plus cu suma de .X. lei aferentă livrărilor de „gaze combustibile de rafinărie” către S.C. .X. S.R.L. pentru care contestatoarea nu a respectat „Regulamentul de măsurare a cantităților de gaze naturale tranzacționate în România” din Ordinul nr.62/2008 privind aprobarea Regulamentului de măsurare a cantităților de gaze naturale tranzacționale în România, aplicând în mod eronat un coeficient de transformare al kilogramelor în gigajouli.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat prin ardere produsul „gaze combustibile de rafinărie” cu codul tarifar NC 27050000 drept combustibil pentru încălzire în producția de energie electrică și termică, cât și ca focar pentru cuptoarele din instalațiile tehnologice pentru care a declarat accize de plată în sumă de .X. lei.

S.C. .X. S.A. deține licența nr.13/2007 pentru producția de energie termică și autorizația nr.220/12.08.2003 pentru producția de energie electrică și termică emise de A.N.R.E., nu are autorizații de utilizator final pentru produsul energetic gaz combustibil de rafinărie și nu este distribuitor autorizat în cazul gazului natural, iar energia termică și electrică este folosită de contribuabil atât pentru încălzirea spațiilor din sectorul productiv cât și din cel neproductiv, precum și pentru încălzirea instalațiilor de producție.

Având în vedere prevederile art.206⁶⁰ alin.(1) lit.d) și lit.o) și art.206¹⁶ alin.(7) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu datorează accize în sumă de .X. lei pentru gazele combustibile de rafinărie consumate în centralele de producție a energiei termice și electrice și nici pentru cele utilizate drept focar la instalațiile de producție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.06.2010-31.12.2011 **S.C. .X. S.A.** a calculat accize în sumă de .X. lei pentru livrările de „gaze combustibile de rafinărie” cu codul tarifar NC 27050000 către S.C. .X. S.R.L. în scopul utilizării de către acest contribuabil în producția combinată de energie electrică și termică, întrucât contestatoarea a externalizat din luna iunie 2010 activitatea de producție a energiei electrice în cogenerare către această companie.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a inclus în prețul de vânzare al produselor energetice și accizele aferente evidențiate pe facturi potrivit legii, a încasat contravaloarea accizei și a plătit la bugetul de stat accizele aferente acestor livrări, în condițiile în care contestatoarea nu are niciuna din calitățile prevăzute la pct.113.2 alin.(1), alin.(18) și alin.(19) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca livrarea să se facă în regim de scutire directă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 2010-2011 **S.C. .X. S.A.** a depus în mod nejustificat cereri de restituire a accizei pentru livrările de „gaze combustibile de rafinărie” către S.C. .X. S.R.L. având în vedere că operațiunile menționate nu se ciucumscriu scutirii directe/indirecte de la plata accizelor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a determinat în mod eronat cuantumul accizei pentru livrările de „gaze combustibile de rafinărie” către S.C. .X. S.R.L. în sensul că la calculul obligației de plată nu a respectat „Regulamentul de măsurare a cantităților de gaze naturale tranzacționate în România” din Ordinul nr.62/2008 privind aprobarea Regulamentului de măsurare a cantităților de gaze naturale tranzacționate în România, aplicând în mod eronat un coeficient de transformare al kilogramelor în gigajouli în urma unor ajustări a condițiilor de lucru, deficiență ce a avut drept implicație fiscală diminuarea nejustificată a obligației de plată cu suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală precizează că la determinarea accizei pentru gazele combustibile de rafinărie contribuabilul a utilizat un coeficient de 0,048299 față de 0,05379 stabilit la control conform prevederilor legale, iar la determinarea accizei a fost aplicată următoarea formulă de calcul: $A = Q \times K \times R$, unde A = cuantumul accizei, Q = cantitatea exprimată în tone, 1.000 litri sau gigajouli, K = acciza unitară prevăzută la nr.

crt. 10-17 din anexa nr.1 la titlul VII din Codul fiscal și $R =$ cursul de schimb leu/euro.

În consecință, pentru cantitatea totală de .X. tone "gaze combustibile de rafinare" livrate către S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare accize suplimentare de plată în cuantum de .X. lei rezultate ca diferență între suma calculată în urma controlului de .X. lei (.X. tone \times 53,79 \times 0.17 Euro/GJ \times cursul de schimb .X. lei) și suma de .X. lei determinată de societate.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Aspecte de procedură

Referitor la afirmațiile societății potrivit cărora raportul de inspecție fiscală este nelegal întrucât inspecția fiscală efectuată a vizat o perioadă deja controlată, fără a fi emisă decizie de reverificare cu încălcarea principiului unicității inspecției fiscale acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

S.C. .X. S.A. a fost verificată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.03.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./11.03.2013 prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei reprezentând accize pentru benzină fără plumb, motorină și gaz petrolier lichid în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X. lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X. lei. aferente perioadei iunie 2006-decembrie 2011.

Totodată, pentru perioada septembrie 2011 - aprilie 2013, contestatoarea a depus la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili cereri de restituire a accizelor aferente produselor păcură și gaze combustibile de rafinare în baza art.117 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

considerând că pentru produsele energetice păcură și gaze combustibile de rafinărie obținute din producția proprie, livrate către S.C. .X. S.R.L., în scopul utilizării pentru producția combinată de energie electrică și termică, sau folosite în interiorul antrepozitului fiscal, ca și combustibil de focar în cuptoarele instalațiilor tehnologice, beneficiază de restituirea accizelor.

Organele vamale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au soluționat cererile de restituire accize aplicând procedura prevăzută de Ordinul ministrului finanțelor nr.420/2007 privind Procedura de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate pentru care se acordă scutire indirectă, fiind emisă Decizia de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr. .X./14.06.2013 prin care a fost respinsă la restituire suma de .X. lei reprezentând accize pentru păcură și gaze.

Prin Decizia nr..X./21.10.2013 s-au soluționat contestațiile societății formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./11.03.2013 și Deciziei de respingere în totalitate a cererilor de restituire a accizelor nr. .X./14.06.2013 prin care s-a dispus desființarea celor două acte administrativ fiscale contestate urmând ca organele competente să reanalizeze situația de fapt pentru același impozit și pentru aceeași perioadă supusă inspecției fiscale, iar cererile de restituire care vizează perioada cuprinsă între 01.01.2007-31.12.2011 să fie analizate în cadrul inspecției fiscale și să se stabilească dacă pentru perioada respectivă societatea datorează accize bugetului general consolidat al statului sau se află în situația de a-i fi restituite sume cu titlu de accize în conformitate cu prevederile legale incidente în perioada supusă inspecției fiscale.

În vederea punerii în aplicare a dispozițiilor Deciziei nr..X./21.10.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au solicitat Direcției Generale Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală punctul de vedere care prin adresa nr..X./X./05.06.2014 s-a pronunțat în sensul că:

“În condițiile în care din documentația prezentată și atașată la dosarul cauzei nu rezultă nicio referire înscrisă de organele de control cu privire la verificarea efectuată pentru acciza pentru produsele energetice păcură și gaze naturale și dat fiind că la finalizarea inspecției fiscale nu a fost emisă nicio decizie de impunere, respectiv de nemodificarea a bazei de

impunere pentru acest tip de obligație fiscală, conform prevederilor legale, putem considera că acciza pentru păcură și gaze naturale nu a fost verificată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.03.2013....

Față de cele anterior prezentate a preciem că pentru punerea în aplicare în conformitate cu prevederile legale a dispozițiilor din decizia de soluționare a contestației nr..X./21.10.2013, inspecția fiscală va efectua reverificarea pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații stabilite prin actul administrativ desființat, respectiv accize pentru motorină, accize pentru benzină fără plumb și accize pentru gaz petrolier lichefiat.

În ceea ce privește acciza pentru păcură și acciza pentru gaze naturale datorată de societate, considerăm că pentru verificarea acestora urmează să se facă o nouă inspecție fiscală, având în vedere că aceste tipuri de acciză nu au fost verificate...”

Organul de soluționare reține că accizele pentru păcură și gaz natural, anterior inspecției fiscale materializate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./18.12.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014, contestate, nu au mai fost supuse unei alte inspecții fiscale, situație care ar fi intrat sub incidența dispozițiilor art.105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține în această situație invocarea de către contestatoare a faptului că organele de inspecție fiscală nu au emis decizie de nemodificare a bazei de impunere la prima inspecție fiscală este nefondată având în vedere faptul că potrivit Anexei nr.2 lit.b) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1267/2006 aceasta se emite numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale generale sau parțiale au fost corect determinate, or în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..X./11.03.2013 au fost consemnate doar constatările privind accizele pentru benzină fără plumb, motorină și gaz petrolier lichefiat întrucât accizele pentru păcură și gaz natural nu au fost verificate la această inspecție fiscală astfel încât organele de inspecție fiscală să emită o decizie de nemodificare a bazei de impunere.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că nu există decizie de reverificare, singurul act care să-i confere organului de control competența de a efectua inspecție fiscală și invocarea principiului unicității inspecției fiscale consfințit de art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum s-a menționat

anterior contestatoarea a depus cereri de restituire de accize care au fost soluționate de organele fiscale conform prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007 privind aprobarea procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutirea indirectă prin decizii de restituire/nerestituire de accize.

Potrivit prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.420/2007 la pct.1 din Secțiunea a 2-a *"Fluxul de soluționare a cererilor de restituire de accize"* - C. *Fluxul operațiunilor în cazul cererilor de restituire de accize, soluționate cu verificare efectuată de organele de inspecție fiscală* se precizează că *"Verificarea se efectuează în baza art.56 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare."*

Astfel, Procesul verbal nr..X./12.06.2013 încheiat de organele fiscale a fost întocmit în conformitate cu prevederile art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a cercetărilor la fața locului, societatea nefăcând obiectul unei inspecții fiscale privind accizele pentru păcură și gaz natural pentru perioada 2009-2011 în conformitate cu dispozițiile art.96 din același act normativ invocat mai sus, până la data inspecției fiscale care face obiectul prezentei cauze.

Inspecția fiscală, definită de art.94 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

Procesul verbal a avut ca scop verificarea unor situații de fapt referitoare la activitatea contestatoarei nefiind un act supus rigorilor art.105¹ alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că *"Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora."*

Față de cele arătate mai sus, argumentul societății privind încălcarea principiului unicității inspecției fiscale în lipsa deciziei de reverificare este nefondat.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia **nu au fost soluționate cererile de restituire de accize neemițându-se o decizie de restituire sau de respingere a accizelor**, se reține că după finalizarea inspecției fiscale și înregistrarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./18.12.2014 în evidența fiscală, organele de administrare vor analiza situația sumelor plătite de contribuabil reprezentând accize prin raportare la titlurile de creanță înregistrate și vor comunica răspuns scris contribuabilului la cererile sale conform procedurii aplicabilă în materie, în funcție de situația ce va rezulta în urma analizei de specialitate.

Aspecte de fond

A.Referitor la accize pentru păcură în sumă .X. lei:

1.Referitor la accize pentru păcură în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru produsele "păcură semifabricat" și "păcură 40/42S" utilizate drept combustibil pentru încălzire pentru obținerea de abur în centrala termoelectrică în condițiile în care societatea nu a îndeplinit condițiile prevăzute de legiuitor ca înainte de producție, utilizare sau vânzare să obțină de la Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, asimilarea produselor cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

In fapt, S.C. .X. S.A. are ca obiect principal de activitate fabricarea produselor obținute din prelucrarea țițeiului pentru care deține autorizația de antrepozit fiscal .X. din data de 24.02.2005, modificată ulterior la datele 01.07.2009, 01.03.2010 și respectiv 01.10.2011, pentru producția de produse energetice, între care se regăsesc "păcură 40/42 S" și "păcură semifabricat".

S.C. .X. S.A. prin adresa nr.X./20.12.2005, înregistrată la Autoritatea Națională a Vămirilor sub nr.X./27.12.2005 a solicitat încadrarea tarifară a produselor "păcură 40/42 S" și "păcură semifabricat", iar cu adresa nr.X./19.04.2006 societatea a depus Rapoartele de încercări nr.X./02.12.2005 și nr.X./17.04.2006 pentru produsul energetic "păcură 40/42S" și Rapoartele de încercări nr.X./02.12.2005 și nr.X./13.04.2006 pentru produsul energetic "păcură semifabricat".

Prin adresa nr..X./17.05.2006 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal, Autoritatea Națională a Vămilelor în baza valorilor parametrilor prezentați în rapoartele de încercări menționate mai sus și în conformitate cu Regulile Generale de Interpretare a Sistemului Armonizat nr.1 și 6, textului poziției 2707, textului subpoziției 270799, a clasificat produsele energetice "păcură 40/42S" și "păcură semifabricat" la codul tarifar NC 27079999, iar prin adresa nr..X./17.09.2007 emisă de Comisia pentru avizare antrepozite fiscale din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor s-a comunicat societății avizarea asimilării produsului "păcură 40/42S" cu produsul "păcură" din punct de vedere al accizelor.

Prin cererea înregistrată la Autoritatea Națională a Vămilelor sub nr..X./08.01.2010, **S.C. .X. S.A.** a solicitat completarea autorizației de antrepozit fiscal și avizul privind asimilarea produsului "păcură 40/42S" cu produsul "păcură" din punct de vedere al stabilirii accizelor, anexând cererii adresa nr..X./17.05.2006 emisă de Autoritatea Națională a Vămilelor, precum și adresa nr..X./17.09.2007 emisă de Comisia pentru avizare antrepozite fiscale din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, iar Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate a emis Decizia nr. .X./29.01.2010 prin care produsul "păcură 40/42S" se echivalează cu produsul "păcură" din punct de vedere al stabilirii accizelor.

Pentru produsul energetic „Păcură semifabricat”, societatea a solicitat prin adresa .X.-16.02.2015 asimilarea produsului „păcură semifabricat” care urmează să fie utilizat pentru consum intern, la arzătoarele cuptoarelor tehnologice în instalația DAV și la arzătoarele cazanelor din secția CET, cu un produs echivalent din punct de vedere al stabilirii accizelor, anexând cererii adresa nr..X./17.05.2006 prin care Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal a încadrat produsul la codul tarifar NC 27079999, Rapoartele de încercări nr..X./02.12.2005 și nr..X./13.04.2006 și Avizul nr. .X./11.02.2015 emis de .X. SA în care se menționează că produsul energetic „păcură semifabricat” este echivalent cu produsul "păcură" prevăzut în STAS 51-83.

Prin Decizia nr..X./27.04.2015 Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse Supuse Accizelor Armonizate a decis că produsul „păcură semifabricat”, cu încadrarea tarifară NC 27079999, utilizat intern drept combustibil pentru încălzire, este un echivalent al produsul energetic "păcură" și se accizează cu acciza aferentă acestui produs.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009-31.07.2010 **S.C. .X. S.A.** a utilizat în

incinta antrepozitului fiscal drept combustibil pentru încălzire pentru obținerea de abur necesar producerii energiei termice și electrice la CET propriu cantitatea de .X. tone produse energetice din care 1.497 tone „păcură 40/42 S” și 33.445 tone "păcură semifabricat" încadrate de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal la codul NC 27079999, conform adresei nr..X./17.05.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, pentru utilizarea produsului energetic "păcură 40/42 S" în perioada 01.01.2009-30.04.2009 și respectiv pentru utilizarea produsului "păcură semifabricat" în perioada 01.01.2009-31.07.2010, nu a deținut decizie de asimilare a acestor produse cu un produs echivalent din punct de vedere al stabilirii accizelor, fiind încălcate dispozițiile art.175 alin.(4) în vigoare până la data 31.03.2010, respectiv art.206¹⁶ alin.(4) în vigoare de la data de 01.04.2010, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.5 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data 31.03.2010, respectiv pct.78 alin.(3) din același act normativ, în vigoare de la data de 01.04.2010, fapt pentru care au calculat în sarcina societății obligații suplimentare reprezentând accize.

Prin contestația formulată societatea susține că produsul energetic „păcură 40/42S" nu poate fi considerat echivalent cu combustibilul pentru motor precum motorină, având în vedere faptul că pentru acest produs a fost emisă Decizia nr. .X./29.01.2010 de către Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse suspendate accizelor armonizate din cadrul Ministerului Finanelor Publice prin care produsul "păcură 40/42S" se echivalează cu produsul "păcură" din punct de vedere al stabilirii accizelor.

Totodată, societatea arată că atât produsul "păcură 40/42 S", cât și produsul "păcură semifabricat" au fost încadrate de autoritățile vamale pe baza caracteristicilor fizico-chimice ale produselor respective la codul NC 27079999 astfel că regimul fiscal din punct de vedere al accizelor al celor două produse "păcură 40/42 S" și "păcură semifabricat" se aplică în funcție de codul tarifar, indiferent de denumirea comercială a produselor.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.175 alin.(1), (3), (4) în vigoare până la data 31.03.2010 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

["ART. 175](#)

- (1) În înțelesul prezentului capitol, produsele energetice sunt:(...)
- b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;(…)
- (3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:
- a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 și 2710 11 59;
- b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;
- c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;
- d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;
- e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;
- f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;
- g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;
- h) cărbune și cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.

(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.

coroborat cu prevederile pct.5 alin.(1), (2) și (4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data 31.03.2010, care stipulează 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 Vămirilor 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.

Începând cu 1 aprilie 2010 sunt aplicabile prevederile art.206¹⁶ alin.(1),(3) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“ART. 206¹⁶

(1) În înțelesul prezentului capitol, produsele energetice sunt:(...)

b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;(...)

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

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

b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;

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

d) kerosenul cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;

e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;

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

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

h) cărbunele și cocsul cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.

(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.

coroborat cu prevederile pct.78 alin.(2),(3) și (4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“78.(2) Orice produs, altul decât cele de la alin. (3) al [art. 206¹⁶](#) din Codul fiscal, este supus unei accize, atunci când:

a) produsul este realizat în scopul de a fi utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsul este pus în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

c) produsul este utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(3) Orice operator economic aflat în una dintre situațiile prevăzute la alin. (2) este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizarea produselor să adreseze o solicitare Comisiei, pentru încadrarea produselor respective din punctul 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 vamală centrală și de avizul Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

(4) Pentru produsele aflate în una dintre situațiile prevăzute la alin. (4), (5) și (6) ale [art. 206¹⁶](#) din Codul fiscal, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina fără plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.”

Din prevederile legale enunțate mai sus, se reține că în cazul produselor energetice altele decât cele de la alin.(3) al art.175, respectiv art.206¹⁶ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operatorul economic are obligația ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o

solicitare la Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în vederea încadrării produselor respective din punct de vedere al accizelor, în caz contrar, neîndeplinirea acestei prevederi legale se sancționează cu stabilirea accizelor la nivelul celor datorate pentru motorină.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a utilizat în incinta antrepozitului fiscal cantitatea de 34.992 tone produse energetice din care 1.497 tone "păcură 40/42 S" în perioada 01.01.2009-30.04.2009 și 33.445 tone "păcură semifabricat" în perioada 01.01.2009-31.07.2010, produse energetice încadrate de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal la codul tarifar NC 27079999.

Astfel, având în vedere faptul că produsele energetice fabricate de societate cu codul tarifar NC 27079999 nu se regăsesc la alin.(3) al art.175 și respectiv alin.(3) al art.206¹⁶ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea avea obligația, în conformitate cu dispozițiile legale ale pct.5 alin.(2), respectiv pct.78 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/23004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ca înainte de producția, utilizarea sau vânzarea produselor energetice să adreseze o solicitare, însoțită de documentele prevăzute de lege, la Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în vederea încadrării produsului respectiv din punct de vedere al accizelor, obținerea deciziei de asimilare fiind o condiție imperativă pentru ca societatea să beneficieze de regimul de accizare aferent produsului asimilat.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a depus la Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor adresa nr..X./08.01.2010 prin care a solicitat asimilarea produsului "păcură 40/42S", iar Comisia a emis la data de 29.01.2010 Decizia nr. .X. prin care a fost asimilat produsul "păcura 40/42S" cu "păcură".

Aceeași situație se regăsește și în cazul produsului "păcură semifabricat", în sensul că deși avea obligația ca înainte de producție să solicite asimilarea produsului cu un produs echivalent din punct de vedere al stabilirii accizelor, abia la data de 16.02.2015 a solicitat Comisiei pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate prin adresa nr..X. asimilarea produsului "păcură semifabricat" utilizat pentru consumul intern la arzătoarele cazanelor din secția CET, fiind emisă Decizia nr..X. la data de 27.04.2015 prin care produsul "păcură semifabricat", cu încadrarea

tarifară NC 27079999, utilizat intern drept combustibil pentru încălzire este un echivalent al produsului energetic "păcură".

În concluzie, având în vedere că pe perioada supusă controlului, respectiv 01.01.2009-31.12.2009 pentru produsul "păcură 40/42S" și 01.01.2009-31.07.2010 pentru produsul "păcură semifabricat", societatea nu a îndeplinit obligațiile prevăzute la pct.5 alin.(2) în vigoare până la data de 01.04.2010, respectiv pct.78 alin.(3) în vigoare de la data de 01.04.2010, din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât produsele energetice obținute de aceasta au fost utilizate drept combustibil pentru încălzire pentru obținerea de abur în centrala termo- electrică, fără să solicite asimilarea produselor fabricate cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează accize la nivelul accizei prevăzută pentru motorină în conformitate cu pct.5 alin.(4), respectiv pct.78 alin.(4) din același act normativ menționat mai sus.

Chiar dacă condiția prevăzută ar fi una de formă în situația obținerii de decizii de asimilare care confirmă asimilarea produselor energetice cu produsul păcură, așa cum afirmă societatea, acestea nu conferă retroactiv dreptul de a beneficia de regimul de accizare pentru păcură deoarece s-ar goli de conținut dispozițiile normative anterior explicitate, care reglementează modalitatea de accizare a produselor energetice pentru care în lege nu este prevăzut un nivel de accizare.

Astfel, pentru un operator economic diligent care stăpânește domeniul de activitate pe care îl desfășoară, obținerea deciziei de asimilare nu poate fi considerată o simplă formalitate, în condițiile în care în realitate constituia o veritabilă cerință și condiție expres prevăzută de lege pentru aplicarea nivelului de accizare pentru păcură, iar în lipsă acest nivel de accizare neputând fi aplicat.

Soluția este în deplină concordanță cu textele normative în vigoare perioada verificată care au instituit că înainte de producție, utilizare sau vânzare a produsului energetic pentru care legea nu prevede un nivel de accizare să solicite asimilarea produsului energetic cu un produs pentru care este stabilit un nivel de accize, nerespectarea acestei proceduri atrăgând plata accizelor la nivelul aplicabil pentru combustibilul de încălzire în speța de față.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale exprimat prin adresa

nr..X./09.09.2015 urmare solicitării Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor prin adresa nr.A_SLP 383/17.08.2015, în care se precizează:

“...în cazul în care produsele supuse analizei au fost utilizate și altfel decât în scopuri de producție (și special pentru propulsia vehiculelor) ori au fost puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, operatorul economic avea obligația, anterior utilizării sau punerii în vânzare, de a obține de la Comisie încadrarea din punct de vedere al accizelor aferente produselor utilizate altfel decât în scopuri de producție, ori care au fost puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor astfel:

-la nivelul prevăzut pentru produsele cu care acestea au fost asimilate din punct de vedere al nivelului accizelor ori,

-în cazul în care operatorul economic nu a obținut de la Comisie încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor, la nivelul prevăzut pentru motorină, sau după caz pentru benzină fără plumb.

Potrivit prevederilor art.175 alin.(4) din Codul fiscal și pct.5 alin.(1) din Normele metodologice, și respectiv art.206¹⁶ alin.(4) din Codul fiscal și pct.78 alin.(2) din Normele metodologice în vigoare la datele de referință, produsele energetice pentru care nu este stabilit un nivel al accizelor sunt supuse accizelor dacă:

-sunt realizate în scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor,

-sunt puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor,

-sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

La alineatele (2) și (3) pct.5 din normele metodologice, și respectiv și pct.78 alin.(2) din Normele metodologice se prevede că operatorii economici aflați în una din situațiile de mai sus sunt obligați ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare Comisiei, pentru încadrarea produselor respective din punctul de vedere al accizelor.

Obligația de obținere de la Comisie a încadrării din punct de vedere al accizelor pentru produsele energetice pentru care în Codul fiscal nu este stabilit un nivel al accizelor intervine în situațiile prevăzute la alineatele (4),(5) și (6) ale art.175, respectiv alineatele (4),(5) și (6) ale art.206¹⁶ din Codul fiscal.

Potrivit pct.5 alin.(4), respectiv pct.78 alin.(4) din Normele metodologice valabile în perioadele analizate, obligația de plată a accizelor la nivelul prevăzut pentru motorină sau benzină, după caz, intervine în situația în care operatorii economici au realizat, au pus în vânzare ori au utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor, produse energetice pentru care în Codul fiscal nu este stabilit un nivel al accizelor, deși nu au obținut de la Comisie, înainte de a vinde ori de a utiliza drept combustibil, încadrarea acestora din punctul de vedere al accizelor.”

Prin urmare, și din punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice se reține faptul că operatorul economic avea obligația, anterior utilizării sau punerii în vânzare, de a obține de la Comisie încadrarea din punct de vedere al accizelor aferente produselor utilizate, iar în cazul în care acesta nu a obținut de la Comisie încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor se calculează accize la nivelul prevăzut pentru motorină.

Având în vedere faptul că pentru perioada supusă controlului, respectiv 01.01.2009-31.07.2010 pentru consumul de "păcură 40/42S" și "păcură semifabricat" pentru obținerea de abur în centrala termoelectrică societatea a calculat, declarat și achitat accize la nivel de păcură în sumă de .X. lei, iar în urma controlului au rezultat accize pentru păcură în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au ținut cont de obligația fiscală declarată de contestatoare și au stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 accize suplimentare de plată în sumă de .X. lei.

Totodată, la calculul accizelor suplimentare organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că societatea a obținut asimilarea produsului energetic "păcură 40/42S" din punct de vedere al accizei în data de 29.01.2010 când Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse Supuse Accizelor Armonizate a emis Decizia nr. .X., motiv pentru care nu au mai calculat accizele pentru acest produs după emiterea deciziei de asimilare.

În ceea ce privește produsul "păcură semifabricat", așa cum s-a reținut anterior pentru perioada supusă controlului, respectiv 01.01.2009-31.07.2010, societatea nu a deținut decizie de asimilare a acestui produs energetic cu un produs echivalent din punct de vedere al stabilirii accizelor, aceasta fiind obținută abia în anul 2015, ulterior inspecției fiscale.

În ceea ce privește invocarea de către societate a adresei nr..X./03.06.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili care conține punctul de vedere al Direcției de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale, potrivit căruia încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor prin emiterea unei decizii de asimilare nu are - potrivit legii - în vedere denumirea comercială a produsului energetic și doar caracteristicile fizico-chimice, codul NC și avizul institutului abilitat, anexând în acest sens Raportul de expertiză nr..X./21.08.2014 întocmit, la cererea sa de .X. SA, se reține că organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 precizează că din analiza rapoartelor de producție din perioada verificată și buletinele de analiză emise de .X. - .X. SA în data de 17.12.2013, au constatat că produsele energetice păcură semifabricat și păcură 40/42S au același cod tarifar 27079999, dar caracteristici fizico-chimice diferite astfel:

- vâscozitate la 80 C pentru păcură 40/42S - valoare determinată 2.55;
- vâscozitate la 50 C pentru păcură semifabricat - valoare determinată 6.519;
- punct de curgere pentru păcură 40/42S - valoare determinată 12;
- punct de curgere pentru păcură semifabricat - valoare determinată 8;
- punct de inflamabilitate vas deschis pentru păcură 40/42S - valoare determinată 166;
- punct de inflamabilitate vas deschis pentru păcură semifabricat - valoare determinată 98;
- conținutul de sulf pentru păcură 40/42S - valoare determinată 3.06;
- conținutul de sulf pentru păcură semifabricat - valoare determinată 1.64.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat din analiza Raportului de expertiză nr..X./21.08.2014 o serie de inadvertențe în sensul că în lunile mai 2009 și ianuarie 2010 în raport au fost comparați parametri tehnici ai produselor "păcură semifabricat" și "păcură 40/42S" în condițiile în care din Anexa 21.1-3 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 contestat rezultă că în antrepozitul fiscal nu a fost produs în perioada mai 2009-martie 2010 produsul "păcură 40/42S", fiind produsă doar "păcură semifabricat", ceea ce ridică suspiciuni asupra posibilității comparării parametrilor celor două produse în perioadele indicate în expertiză.

Referitor la adresa nr.IS .X.-13.02.15, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 457/03.03.2015, cu care societatea a depus în susținerea contestației adresa nr.102 emisă de .X. SA privind avizarea asimilării produsului "păcură semifabricat" cu păcură din punct de vedere al stabilirii accizelor se reține că acest aviz a fost emis în

vederea obținerii de la Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor publice a Deciziei nr.X./27.04.2015 prin care a fost asimilat produsul "păcură semifabricat", utilizat intern drept combustibil pentru încălzire cu produsul energetic "păcură" din punct de vedere al accizelor, și reprezintă doar o etapă absolut obligatorie pe care societatea a parcurs-o pentru obținerea Deciziei în vederea respectării prevederilor legale și care își produce efecte de la data emiterii deciziei.

Prin urmare, toate alegațiile societății cu privire la faptul că nu avea nevoie de decizie de asimilare pentru produsul "păcură semifabricat" cu un produs echivalent sunt contrazise de demersurile acesteia de a obține decizia de asimilare în anul 2015, *or per a contrario*, dacă ar fi fost suficientă Decizia nr. .X./29.01.2010 așa cum eronat susține contestatoarea, Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor publice nu ar fi emis o a doua decizie pentru un produs cu aceeași încadrare tarifară NC 270799999, dar cu denumirea comercială diferită.

În consecință, prin obținerea Deciziei nr.X./27.04.2015 de către **S.C. .X. S.A.** prin care a asimilat produsul "păcură semifabricat", cu încadrarea tarifară NC 270799999, utilizat intern drept combustibil pentru încălzire cu produsul energetic "păcură", societatea a înțeles să se conformeze dispozițiilor imperative ale legiuitorului, însă această decizie nu poate produce efecte retroactive, obligația de a obține asimilarea cu un produs echivalent fiind prevăzută clar în Codul fiscal a se desfășura "***...înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice.***"

Referitor la afirmația societății că "*...utilizarea de către organele de inspecție fiscală a nivelului de acciză aplicabil pentru motorină pentru stabilirea accizelor datorate de societate pentru produsele energetice "păcură 40/42S" și "păcură semifabricat" încalcă prevederile Directivei 2003/96...*", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât principiile directivei au fost transpuse în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prin directivă s-a acordat statelor membre flexibilitatea necesară pentru a defini și a implementa politici adaptate contextelor lor naționale, or în speță legea națională în vigoare în perioada verificată prevede necesitatea obținerii înainte de producție, vânzare sau utilizare produselor energetice a asimilării cu un produs pentru care este stabilit un nivel de accize, nerespectarea acestei condiții legale fiind

sanționată cu calculul accizelor pentru la nivelul celor datorate pentru motorină.

Referitor la invocarea de către societate a hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene, precum și concluziile Avocatului General în cauzele conexate C-43/13 Hauptzollamt Koln împotriva Kronos Titan GmbH și C-44/13 Hauptzollamt Krefeld împotriva Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, conform cărora condiția prevăzută la articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE trebuie interpretată în sensul că într-o primă etapă trebuie să se determine dacă produsul în cauză este utilizat drept combustibil pentru încălzit sau drept carburant, iar în a doua etapă, se stabilește căruia dintre carburanții sau dintre combustibilii pentru încălzire i se substituie efectiv în utilizarea sa sau care dintre respectivii carburanți sau dintre respectivii combustibili pentru încălzire îi este, prin proprietățile sale și prin destinația sa, cel mai apropiat, se reține că raportat la situația de fapt și respectiv conformarea și respectarea prevederilor legale aplicabile, rezultă că dispozițiile legale imperative mai sus invocate au fost încălcate rezultând astfel că în mod legal organele au stabilit obligații suplimentare.

Referitor la invocarea de către contestatoare a prevederilor art.175 alin.(7) din Codul Fiscal aplicabile în perioada 2007 - 1 aprilie 2010, art.206¹⁶ alin.(7) din același act normativ în vigoare de la 1 aprilie 2010, precizând că nu se consideră fapt generator de accize și nu se datorează accize pentru consumul de produse energetice într-un antrepozit fiscal și această regulă nu exclude utilizarea respectivelor produse energetice drept combustibil pentru încălzire, motiv pentru care consideră că nu datorează suma de .X. lei, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 organele de inspecție fiscală au precizat că a fost utilizată drept combustibil pentru încălzire cantitatea de .X. tone păcura semifabricat și păcura 40/42S în incinta antrepozitului fiscal pentru obținerea de abur necesar producerii energiei termice și electrice în centrala termoelectrică proprie și nu pentru producerea unui alt produs energetic.

În același sens a fost și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul accizelor exprimat prin adresa nr.X./22.07.2008, emis la solicitarea **S.C. .X. S.A.** în care se precizează că:

„În conformitate cu prevederile de la alin.(3) al art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, produsul păcură, încadrat tarifar la codul NC 27079999, nu face parte din

categoria produselor energetice pentru care legea prevede un nivel obligatoriu de accize.

Totodată, precizăm că la alin.(4) al art.175 din codul fiscal, se prevede că 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.

În accepțiunea prevederilor titlului VII din Codul fiscal, produsele energetice sunt considerate ca fiind utilizate drept combustibil pentru încălzire atunci când acestea sunt arse, iar căldura astfel rezultată servește la încălzire oricare ar fi finalitatea unei astfel de încălziri (încălzirea spațiilor, obținerea de abur, uscarea, coacerea sau incinerarea unor produse, etc)...

Având în vedere cele de mai sus, păcura utilizată drept combustibil de focar ...la cazanele de producere abur din CET, nu se încadrează la prevederile de la alin.(7) al art.175 din codul fiscal, fiind utilizată drept combustibil pentru încălzire, fapt pentru care aveți obligativitatea de plată a accizelor.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că produsele energetice păcură semifabricat și păcură 40/42S utilizate în antrepozitul fiscal drept combustibil pentru încălzire pentru obținerea de abur în centrala termoelectrică proprie nu se încadrează la alin.(7) al art.175 în vigoare în perioada 2007 - 1 aprilie 2010, respectiv al art.206¹⁶ în vigoare după 1 aprilie 2010, din Codul fiscal.

In ceea ce privește solicitarea societății de restituire a accizelor în sumă de .X. lei calculate, declarate și achitate de societate pentru consumul intern de păcură utilizată drept combustibil în centrala termoelectrică, acestea nu pot fi restituite contestatoarei având în vedere că așa cum s-a arătat mai sus aceasta datorează accize pentru produsele păcură semifabricat și păcură 40/42S utilizate în cadrul antrepozitului fiscal pentru obținerea de abur în centrala termoelectrică întrucât nu deținea o decizie de asimilare a produselor respective din punct de vedere al accizelor, dar organele de inspecție fiscală au ținut cont de această sumă având în vedere faptul că obligația stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei a fost diminuată cu suma de .X. lei fiind stabilită în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 diferența de accize în sumă de .X. lei.

De asemenea, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 organele de inspecție fiscală au diminuat obligația de plată reprezentând accize pentru păcură cu suma de .X. lei astfel:

-ca urmare a constatării că pentru cantitatea de .X. tone păcură 40/42S și păcură semifabricat utilizată drept combustibil de focar la instalațiile de producție din cadrul antrepozitului fiscal de producție produse energetice nu se datorează accize în sumă de .X. lei

-ca urmare a constatării că societatea a declarat și achitat în plus în contul accizei pentru păcură suma de .X. lei pentru operațiuni ce nu sunt generatoare de accize în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv pentru livrări efectuate ulterior perioadei verificate sau pentru livrări din antrepozitul fiscal ce nu au mai fost efectuate.

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accize pentru păcură în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei), motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

În ceea ce privește solicitarea contestatoarei de restituire a sumei de .X. lei reprezentând accize pentru păcură 40/42S, sumă considerată ca plătită în plus, aceasta nu poate face obiectul căii administrative de atac urmând ca pentru acest capăt de cerere să fie analizată de către organele fiscale în administrarea cărora se află contribuabilul situația titlurilor de creanță înregistrate în evidența fiscală și a plăților efectuate de contribuabil și să dispună conform prevederilor legale.

2.Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize pentru păcură cauza supusă soluționării este dacă această diferență stabilită de organele de inspecție fiscală este legal datorată de societate în condițiile în care formula de calcul a accizelor pentru păcură avută în vedere de

societate la stabilirea obligației către bugetul general consolidat este eronată.

În fapt, începând cu luna iulie 2010, activitatea de producție a energiei electrice și termice a **S.C. .X. S.A.** a fost externalizată către operatorul economic S.C. .X. S.R.L.

În perioada august 2010 - 31.12.2011 **S.C. .X. S.A.** a livrat către S.C. .X. S.R.L. cantitatea de .X. tone „păcură 40/42S”, pentru care a calculat, declarat și achitat accize în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a folosit metoda volum-densitate specifică livrărilor în vase calibrate, însă în mod eronat, cantitățile exprimate în litri la temperatura efectivă, au fost corectate de două ori cu densitatea la temperatura de +15 grade C, atât înainte de pompare, cât și după pompare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că metoda folosită de **S.C. .X. S.A.** pentru a determina cantitățile livrate a fost contrară prevederilor pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea nomelor de aplicare Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au calculat suplimentar, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014, accize pentru păcură în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată societatea susține că deși a declarat și a achitat în perioada iunie 2010-decembrie 2011 accize în sumă de .X. lei pentru livrările de păcură 40/42S către S.C. .X. S.R.L., acestea nu erau datorate întrucât produsul energetic beneficia de scutire și societatea are dreptul la restituirea acestora, iar în ceea ce privește accizele suplimentare în sumă de .X. lei calculate pentru aceleași livrări contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală au determinat eronat cantitatea de păcură întrucât indicele de densitate nu poate înregistra valori variabile atunci când este determinat la aceeași temperatură.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206⁶ alin.(1) și alin.(2) și art.206⁷ alin.(1) lit.a) și alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“ART. 206⁶

Exigibilitatea

(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) 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.

ART. 206⁷

Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;

(...)

(8) În cazul unui produs energetic, pentru care accizele nu au fost anterior exigibile, eliberare pentru consum se consideră atunci când produsul energetic este oferit spre vânzare ori este utilizat drept combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.(...)”

coroborat cu dispozițiile pct.73 alin.(8) din Hotărârea Guvernului nr.44/23004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care menționează că:

”73.(8) 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.(...)”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum, iar în cazul unui produs energetic, pentru care accizele nu au fost anterior exigibile, eliberare pentru consum se consideră atunci când produsul energetic este oferit spre vânzare, obligația plății accizei revenind vânzătorului.

Totodată, speței îi sunt incidente și dispozițiile pct.106 alin.(5)-(13) din Hotărârea Guvernului nr.44/23004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care prevăd:

106.(5) Livrarea de produse energetice se face numai pe bază de comandă depusă de cumpărător.

(6) Pe baza comenzii depuse de cumpărător, furnizorii emit cumpărătorilor o factură pro forma (cod 14-4-10/aA), în care vor fi menționate: denumirea produsului, cantitatea, valoarea accizei datorate, precum și informații cu privire la denumirea și codul de identificare fiscală al antrepozitarului autorizat, în numele căruia se efectuează plata accizelor, precum și cele privind unitatea Trezoreriei Statului în raza căreia acesta își are sediul.

(7) În cazul în care cantitățile livrate se determină prin cântărire, se solicită comenzi exprimate în tone. Pentru transformarea în litri la temperatura de +15 grade C se vor utiliza densitățile aferente temperaturii de +15 grade C.

(8) În cazul în care livrările se fac în vase calibrate și/sau cantitățile se determină prin metoda volum-densitate, se solicită comenzi exprimate în litri, care să corespundă cu capacitatea din documentul de calibrare.

(9) Cantitatea din comandă, exprimată în litri la temperatura efectivă, se va corecta cu densitatea la temperatura de +15 grade C, rezultând cantitatea exprimată în litri la temperatura de +15 grade C.

(10) Valoarea accizei datorate de cumpărător conform facturii pro forma va fi cantitatea exprimată în litri la temperatura de +15 grade C, determinată potrivit prevederilor alin. (9), înmulțită cu acciza pe litru.

(11) La livrarea efectivă se recalculează acciza conform procedurii de mai sus, iar valoarea obținută va fi evidențiată distinct.

(12) Pentru celelalte tipuri de produse energetice calculul valorii accizei datorate se face pe baza densităților înscrise în registrul de densități în momentul întocmirii facturii pro forma, recalculat la temperatura de +15 grade C, după cum urmează:

- acciza (euro/tonă): $1.000 = \text{acciza (euro/kg)} \times \text{densitatea la +15 grade C (kg/litru)} = \text{acciza (euro/litru)}$;

- cantitatea în kg: $\text{densitatea la +15 grade C} = \frac{\text{cantitatea în litri la +15 grade C}}{\text{kg}}$;

- valoarea accizei = $\text{cantitatea în litri la +15 grade C} \times \text{acciza (euro/litru)}$.

(13) Eventualele diferențe între valoarea accizelor virate la bugetul de stat conform facturii pro forma și valoarea accizelor aferente cantităților de produse energetice efectiv livrate de furnizori, conform facturii fiscale, determinate de variația de densitate, se vor regulariza cu ocazia depunerii declarației lunare privind obligațiile de plată la bugetul de stat."

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrarea de produse energetice se face numai pe bază de comandă depusă de cumpărător, în care vor fi menționate: denumirea produsului, cantitatea, valoarea accizei datorate, precum și informații cu privire la denumirea și codul de identificare fiscală al antrepozitarului autorizat. Totodată, în situația în care livrarea cantităților de produse energetice se face în vase calibrate și/sau cantitățile se determină prin metoda volum-densitate, cantitatea din comandă, exprimată în litri la temperatura efectivă, se va corecta cu densitatea la temperatura de +15 grade C, rezultând cantitatea exprimată în litri la temperatura de +15 grade C, iar valoarea accizei datorate de cumpărător conform facturii pro forma va fi cantitatea exprimată în litri la temperatura de +15 grade C, determinată potrivit prevederilor alin. (9), înmulțită cu acciza pe litru.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că **S.C. .X. S.A.** a livrat în perioada august 2010 - 31.12.2011 către S.C. .X. S.R.L. cantitatea de .X. tone „păcură 40/42S”, pentru care a calculat și declarat accize în valoare totală de .X. lei.

Astfel, livrarea produsului „păcură 40/42S” s-a efectuat în baza comenzilor emise de S.C. .X. S.R.L., în calitate de cumpărător, către **S.C. .X. S.A.**, în calitate de furnizor, iar predarea efectivă a păcurei s-a realizat în baza proceselor verbale de predare-primire încheiate între cele două societăți, afalate în copie la dosarul cauzei.

Din analiza documentelor, cu titlu de exemplificare, în data de 24.03.2011, S.C. .X. S.R.L. a emis comanda 978 către contestatoare prin care solicita cantitatea de 500 litri „păcură 40/42S”, iar în Procesul verbal de predare-primire păcură nr. .X./25.03.2011 încheiat între cele două societăți sunt menționate:

-densitatea produsului la 15 grade C pentru produsul energetic înainte de pompare, respectiv 1,0495 kg/l, și densitatea produsului la 15 grade C pentru produsul energetic după pompare 1,0669 kg/l

-cantitățile din rezervorul R5 înainte de livrare, respectiv 594,594 litri, și după livrare, respectiv 102,814 litri, respectiv volumul total înainte de calibrare și

volumul total corectat a căror valori pe coloane și rânduri sunt identice cu cele de pe coloana cu cantitățile din rezervorul R5

-cantitățile nete exprimate în kg pentru rezervorul înainte de livrare, respectiv 609,969 kg și după livrare, respectiv 105,127 kg, între care societatea a făcut diferența și a stabilit cantitatea livrată către cumpărător aceasta fiind menționată în factura fiscală nr..X./25.03.2011.

Din analiza valorilor exprimate atât în Procesul verbal de predare-primire păcură nr..X./25.03.2011, cât și în factura fiscală nr..X./ 25.03.2011, rezultă că **S.C. .X. S.A.** a folosit metoda volum-densitate specifică livrărilor în vase calibrate, dar cantitățile exprimate în litri la temperatura efectivă, au fost corectate de două ori cu densitatea la temperatura de +15 grade C, atât înainte de pompare, cât și după pompare.

Referitor la modul de calcul prezentat de contestatoare prin adresa nr.IS .X.-13.02.15, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 457/03.03.2015, în completarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014, societatea susține că pentru determinarea cantității de "păcură 40/42 S" în vederea stabilirii accizelor datorate este necesară corectarea cantității produsului energetic determinată în litri la temperatura efectivă cu densitatea produsului la temperatura de 15°C, iar în Anexa nr. 25 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 organele de inspecție fiscală au determinat accizele pe baza cantității de produse energetice exprimată în litri determinată la temperatura efectivă și nu pe baza cantității corectate cu densitatea păcurii 40/42 S.

Astfel, din analiza modului de calcul prezentat de societate se reține că aceasta a utilizat pentru calculul accizei factori de corecție volum, "tabela 56 vid/aer", cantitate în vid, cantitate în aer, or potrivit dispozițiilor legale enunțate la pct.106 alin.(9) și alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, formula de calcul nu menționează astfel de corecții de volum în vid și în aer și mai mult decât atât, contestatoarea a utilizat și de această dată două valori diferite ale densității păcurei la temperatura de +15 grade C.

Prin urmare, se reține că societatea nu a respectat formula de calcul pentru stabilirea corectă a accizelor datorate prevăzută la pct.106 alin. (9) din Hotărârea Guvernului nr.44/23004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit

căreia cantitatea exprimată în litri la temperatura efectivă se corectează cu densitatea la temperatura de +15 grade C pe care o avea produsul la momentul pompării, respectiv momentul eliberării pentru consum și se înmulțește cu acciza pe litru și cursul de schimb, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au recalculat accizele livrate în perioada august 2010 - 31.12.2011 către S.C. .X. S.R.L. rezultând diferențe de accize suplimentare în sumă de .X. lei conform Anexei nr.25 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 aflată în copie la dsaorul cauzei.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au determinat eronat cantitatea de păcură 40/42S livrată către S.C. .X. S.R.L. prin utilizarea a doi indici diferiți ai densității păcurii la temperatura de +15 grade C, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza Anexei nr.25 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 în care se regăsesc calculele efectuate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea corectă a cantităților livrate și a accizelor aferente, se reține că densitatea păcurii la temperatura de +15 grade C la care face referire societatea este preluată de echipa de control din documentele puse la dispoziție de **S.C. .X. S.A.**, fiind aceleași valori ale densităților care se regăsesc și în Procesele verbale de predare-primire păcură întocmite de cele două societăți.

Mai mult, afirmația societății privind utilizarea a doi indici diferiți ai densității păcurii la temperatura de +15 grade C este tendențioasă, întrucât se observă în Anexa nr.25 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 că organele de inspecție fiscală au utilizat pentru corecție densitatea pe care o avea produsul la momentul pompării, respectiv la momentul eliberării în consum a produsului păcură 40/42S (Anexa 25-col.9).

În ceea ce privește scutirea invocată de către contestatoare se reține că având în vedere dispozițiile art.206⁶⁰ alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.113.2 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi aplicată, întrucât legiuitorul a prevăzut ca titularii centralelor combinate de energie electrică și termică au obligația să solicite autorității vamale teritoriale în raza căreia își au sediul autorizații de utilizator final pentru produse energetice, iar în cazul de față S.C. .X. S.R.L. pe perioada august 2010 - 31.12.2011 nu a deținut

autorizație de utilizator final pentru ca **S.C. .X. S.A.** să poată livra în scutire directă produse energetice, drept pentru care datorează accize pentru produsul energetic livrat către S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere cele de mai sus, în mod legal organele fiscale au stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 suma de .X. lei reprezentând accize pentru păcură, sumă stabilită suplimentar față de suma declarată de societate de .X. lei.

În consecință, la acest capitol în urma inspecției fiscale s-a stabilit în mod corect că suma datorată de societate cu titlu de accize pentru păcură este de .X. lei calculată ca diferență între obligația stabilită de organele de inspecție fiscală și obligația declarată de societate până la începerea inspecției fiscale.

Având în vedere cele reținute mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația **S.C. .X. S.A.**, în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală privind suma .X. lei reprezentând accize pentru păcură.

3.Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize pentru păcură 40/42S, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru produsele energetice livrate din antrepozitul fiscal cu destinația export, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că produsele energetice au fost descărcate în Uniunea Europeană.

În fapt, cu DVE nr..X./13.08.2010 **S.C. .X. S.A.** a expediat cantitatea de .X. tone "păcură 40/42 S", în condiții de livrare FOB .X. - Oil Terminal cu destinația Gibraltar, transport maritim pe nava .X., în valoare totală de .X. lei conform facturii PLK nr..X./17.08.2010 emisă pentru .X. SA Elveția. Societatea a calculat și achitat accize pentru păcură în sumă de .X. lei.

Totodată, prin cererea nr. .X./25.10.2010, înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./25.10.2010, societatea a solicitat eliberarea formularului INF 3 pentru marfa încărcată pe nava .X. cu DVE nr..X./13.08.2010 menționând că „*inițial destinația mărfii a fost Gibraltar for Orders, dar marfa s-a descărcat în .X.*”, iar autoritățile vamale au emis “Fișa de informații INF nr.001241” în vederea reimportului mărfurilor din DVE nr..X./13.08.2010.

De asemenea, în luna aprilie 2011 prin cererea înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./22.04.2011 contestatoarea a solicitat restituirea accizelor aferente operațiunii de livrare produse energetice către .X. SA Elveția având în vedere că la data expediției mărfurilor la export a achitat accize în sumă de .X. lei, iar prin Decizia de admitere în totalitate a cererii de restituire a accizelor nr. .X./27.05.2013 emisă Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. s-a aprobat la restituire și suma de .X. lei, aceasta fiind restituită prin compensare în data de 02.04.2013 conform Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr..X./11.06.2013.

Organele de inspecție fiscală au solicitat Autorității Navale Române - Căpitania Port .X. prin adresa nr..X./18.11.2014 să precizeze data de sosire și de plecare a navei .X. din portul .X., iar prin adresa de răspuns s-a comunicat că aceasta a sosit la data de 11.08.2010 și a plecat la data de 14.08.2010.

De asemenea, prin adresa nr..X./16.10.2014 Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică vamală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat situația operațiunilor vamale de import/export derulate de **S.C. .X. S.A.** în perioada 01.01.2009-31.12.2011 din care rezultă că DVE nr..X./13.08.2010 și operațiunile vamale de export justificate în baza acestui document nu figurează în baza de date.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că prin adresa nr..X./06.11.2014 au solicitat Biroului Vamal de Frontieră .X. precizări privind natura tranzacțiilor comerciale prezentate în condițiile eliberării formularului INF 3, iar prin adresa de răspuns nr..X./11.11.2014 organele vamale precizează fișa de informații INF 3 nr.0001241 s-a eliberat la data de 25.10.2010 dar nu s-a primit confirmarea de intrare în Comunitatea Europeană de la niciun birou vamal de reimport de pe teritoriul vamal comunitar.

Astfel, organele de inspecție fiscală precizează că în baza formularului INF 3 eliberat la cererea **S.C. .X. S.A.**, beneficiarul .X. S.A.

Elveția a avut dreptul de reimport al mărfurilor în regim de scutire de la plata obligațiilor vamale deși contestatoarea a solicitat și beneficiat de facilitatea de restituire accize pentru aceste operațiuni.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că tranzacția comercială de export se reîncadrează drept o livrare intracomunitară de bunuri pentru care nu au fost prezentate dovezi că mișcarea produselor accizabile s-a efectuat către un destinatar înregistrat din alt stat membru, iar ieșirea cantității de .X. tone păcură înregistrată pe baza facturii PLK nr. .X./17.08.2010 din antrepozitul fiscal, se consideră eliberare în consum având în vedere că nu s-au prezentat dovezi că bunurile au fost expediate în afara teritoriului comunitar sau către un destinatar înregistrat din alt stat membru, conform prevederilor art.206⁷ alin.(1) lit.a) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 accize pentru păcură în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.206⁷ alin.(1) lit.a) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;(…)

(2) Eliberare pentru consum se consideră și deținerea în scopuri comerciale de către un comerciant de produse accizabile, care au fost eliberate în consum în alt stat membru sau au fost importate în alt stat membru și pentru care accizele nu au fost percepute în România.

(3) Momentul eliberării pentru consum este:

a) în situațiile prevăzute la art. 206³⁰ alin. (2) lit. a) pct. 2, momentul primirii produselor accizabile de către destinatarul înregistrat;

b) în situațiile prevăzute la art. 206³⁰ alin. (2) lit. a) pct. 4, momentul primirii produselor accizabile de către beneficiarul scutirii de la art. 206⁵⁶;

c) în situațiile prevăzute la art. 206³⁰ alin. (3), momentul primirii produselor accizabile la locul de livrare directă.

(4) Nu se consideră eliberare pentru consum mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal, în condițiile prevăzute în secțiunea a 9-a din prezentul capitol și conform prevederilor din normele metodologice, către:

a) un alt antrepozit fiscal în România sau în alt stat membru;

b) un destinatar înregistrat din alt stat membru;

c) un teritoriu din afara teritoriului comunitar.”

Din prevederile legale de mai sus, se reține că nu se consideră eliberare pentru consum mișcarea produselor accizabile din antrepozitul fiscal către un alt antrepozit fiscal în România sau în alt stat membru, un destinatar înregistrat din alt stat membru și un teritoriu din afara teritoriului comunitar.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că **S.C. .X. S.A.** a depus la Biroul vamal .X. Port DVE nr. .X./13.08.2010 în care la rubrica 14 “Destinatar” este menționat TO THE ORDER .X. SA GIBRALTAR, la rubrica 17 “Țară de destinație” este menționat Gibraltar, la rubrica 18 “Identitatea mijlocului de transport la plecare/la sosire” este menționată nava .X. de origine malteză și la rubrica 31 “Colete și descrierea mărfurilor” este menționat “păcură 40/42S (fuel oil)” și documentele cu care au fost plătite accizele, respectiv ordinele de plată nr. .X./28.07.2010, nr. .X./06.08.2010 nr. .X./06.08.2010, dar și facturile proforme la rubrica 44 “Documente prezentate”.

Ulterior, în data de 17.08.2010 contestatoarea a emis factura finală PLK nr. .X. către .X. S.A. Elveția în valoare totală de .X. lei reprezentând contravaloarea cantității de .X. tone “păcură 40/42 S”, pentru care a calculat și achitat accize în cuantum de .X. lei.

Organul de soluționare reține că deși societatea susține că mărfurile au fost exportate către .X. SA în Gibraltar cu DVE nr. .X./13.08.2010, în Anexa nr.17 la contestație societatea a depus o serie de documente printre care declarații și certificate de descarcare a mărfurilor (fuel oil) emise la data de 21.08.2010, de pe nava .X. sosită în portul OPL .X. conform documentelor la data de 17.08.2010 și confirmate de primire de reprezentantul .X. Ltd conform semnăturilor olografe și ștampilelor aplicate pe acestea.

Totodată, organul de soluționare reține din analiza documentului “Bunker survey report” că ultimul port din care a plecat nava .X. încărcată cu “fuel oil” este “Constantza” la data de 14.08.2010 ora 8.30, fără a se menționa o altă escală, cum ar fi “Gibraltar” - destinație declarată de contestatoare la momentul întocmirii formalităților vamale.

Astfel, potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei bunurile nu au fost transportate în afara Comunității Europene, având în vedere faptul că păcura a fost transportată de nava .X. din portul .X. în portul OPL .X., fără nicio altă escală, deci dintr-o țară a Comunității europene într-o altă țară, acest fapt rezultând și din documentele de încărcare (Cargo Manifest) și de descărcare (Discharging Port Statement of Facts) a păcurei aflate în copie la dosarul cauzei.

Referitor la invocarea de către societate a formularului INF 3 se reține că potrivit art..X. din Regulamentul CEE nr.2454/93 al Comisiei de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, care precizează:

“Articolul .X.

La îndeplinirea formalităților vamale de export, autoritățile vamale, la cererea persoanei interesate, eliberează un document care conține informațiile necesare pentru identificarea mărfurilor, în eventualitatea reintroducerii lor pe teritoriul vamal al Comunității.”

De asemenea, art.850, art.851 alin.(1) și (2), art.853 și art.854 din același act normativ prevăd:

“Articolul 850

Fișa de informații INF 3 este întocmită într-un exemplar original și două copii pe formulare în conformitate cu modelele din anexa 110.

Articolul 851

(1) Sub rezerva dispozițiilor alineatului (3), fișa de informații INF 3 este eliberată la cererea exportatorului de către autoritățile vamale ale biroului vamal de export în momentul îndeplinirii formalităților de export pentru mărfurile la care se referă, în cazul în care exportatorul declară că este probabil ca respectivele mărfuri să fie returnate printr-un alt birou vamal decât biroul vamal de export.

(2) Fișa de informații INF 3 poate fi, de asemenea, eliberată, la cererea exportatorului, de către autoritățile vamale ale biroului vamal de export, după îndeplinirea formalităților de export pentru mărfurile la care se referă aceasta, dacă autoritățile respective pot stabili, pe baza informațiilor de care dispun, că detaliile conținute în cererea exportatorului corespund mărfurilor exportate.(...)

Articolul 852

(1) Fișa INF 3 reia toate informațiile reținute de autoritățile vamale în vederea identificării mărfurilor exportate.

(2) Atunci când este de așteptat că mărfurile exportate vor fi reintroduse pe teritoriul vamal al Comunității prin mai multe birouri vamale, altele decât biroul vamal de export, exportatorul poate solicita eliberarea mai multor fișe INF 3 pentru a acoperi întreaga cantitate de mărfuri exportate.

În mod similar, exportatorul poate cere autorităților vamale care au eliberat o fișă INF 3 să o înlocuiască cu mai multe fișe INF 3 care să acopere toată cantitatea de mărfuri incluse în fișa INF 3 eliberată inițial.

Exportatorul poate solicita, de asemenea, eliberarea unei fișe de informații INF 3 doar pentru o parte a mărfurilor exportate.

Articolul 853

Originalul și o copie a fișei INF 3 se remit exportatorului pentru a fi prezentate la biroul vamal de reimport. A doua copie este clasată, de către autoritățile vamale care au eliberat-o, în arhivele lor.

Articolul 854

Biroul vamal de reimport indică pe originalul și pe copia fișei INF 3 cantitatea de mărfuri reintroduse care beneficiază de exonerare de drepturi de import, rețin originalul și trimite autorităților vamale care au eliberat fișa copia aferentă cu numărul și data declarației pentru punere în liberă circulație. Autoritățile vamale menționate compară respectiva copie cu cea care se află în posesia lor, după care o rețin în arhivele lor.”

Așadar potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că exportatorul declară că este posibil că respectivele mărfuri exportate să fie returnate în teritoriul vamal al Comunității Europene printr-un alt birou vamal, solicită eliberarea fișei de informații INF 3.

Modul de utilizare a formularului INF 3 este prevăzut la art.844 alin.(1) din Regulamentul CEE nr.2454/93 de stabilire a unor dispozitii de aplicare a Regulamentului (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de Instituire a Codului Vamal Comunitar care stipulează că sunt exonerate de drepturi de import mărfurile pentru care s-a acordat un avantaj financiar, diferit de aceste restituiri sau alte sume în cadrul politicii agricole comune, cu obligația de a exporta mărfurile respective, cu condiția să se stabilească, după caz, fie că restituirile sau alte sume achitate au fost rambursate ori că s-au luat măsurile necesare de către autoritățile competente ca aceste sume să fie reținute.

De asemenea, la art.851 din Regulamentul CEE nr.2454/93, se prevede situația în care fișa de informații INF 3 este eliberată la cererea exportatorului de către autoritățile vamale ale biroului vamal de export în momentul îndeplinirii formalităților de export sau după îndeplinirea formalităților de export pentru mărfurile la care se referă, în cazul în care exportatorul declară că este probabil ca respectivele mărfuri să fie returnate printr-un alt birou vamal decât biroul vamal de export.

În derularea procedurii biroului vamal de reimport indică pe originalul și pe copia fișei INF 3 cantitatea de mărfuri returnate/reintroduse care beneficiază de scutirea de drepturi de import, rețin originalul și trimit autorității vamale care a eliberat fișa INF 3 copia aferentă cu numărul și data declarației vamale de punere în liberă circulație.

Din documentele aflate la dosar, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și adresa Biroului Vamal .X. nr. .X./11.11.2014 în care se precizează că nu a primit nicio confirmare de intrare în Comunitatea Europeană de la niciun birou vamal de reimport de pe teritoriul vamal comunitar, duce la concluzia că mărfurile nu au părăsit teritoriul vamal comunitar, fiind descărcate în .X..

Acest fapt este confirmat și de Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică prin adresa nr..X./16.10.2014 care a comunicat situația operațiunilor vamale de import/export derulate de **S.C. .X. S.A.** în perioada 01.01.2009-31.12.2011 din analiza căreia rezultă că DVE nr..X./13.08.2010 și operațiunile vamale de export justificate în baza acestui document nu figurează în baza de date.

În ceea ce privește invocarea art.796e alin.(2) din Regulamentul (CEE) nr.2454/93 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de Instituire a Codului Vamal Comunitar în sensul că având în vedere că termenul de 150 de zile a fost depășit, iar exportul nu a fost anulat, nu poate fi vorba de o reîncadrare a operațiunii de export, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit art.4 pct.(17) din Regulamentului (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de Instituire a Codului Vamal Comunitar *„Declarație vamală” reprezintă documentul în care o persoană indică în forma și modalitatea prevăzută dorința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal.*”, în care o persoană indică în forma și modalitatea prevăzută, dorința de a plasa marfa sub un anumit regim vamal, iar Biroul vamal .X. Port nu a primit nicio dovadă satisfăcătoare în conformitate cu art.796 alin.(4) care să dovedească

operațiunea către .X. SA reprezintă un export definitiv ce nu poate fi reîncadrat ca și livrare intracomunitară.

Mai mult, societatea se contrazice recunoscând prin contestație că *"...produsele energetice aferente facturii .X./18.08.2010 nu au fost descărcate în .X., ci au avut ca destinație OPL .X., mai exact o zonă în afara portului, unde produsele au fost descarcate pe un alt vas..."*, anexând în acest sens documente justificative din care rezulta efectuarea operațiunilor de descarcare, dar nu și documente de încărcare a mărfurilor pe alt vas așa cum aceasta susține.

Având în vedere cele reținute mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația **S.C. .X. S.A.**, în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru suma .X. lei reprezentând accize pentru păcură.

Totodată, având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de .X. lei reprezentând accize pentru păcură analizate la pct.1-3 din motivarea prezentei decizii, contestatoarea datorează și accesoriile în sumă totală de .X. lei din care dobânzi aferente accizelor pentru păcură în sumă de .X. lei și penalități aferente accizelor pentru păcură în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *"accessorium sequitur principale"*, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente accizelor.

B.Referitor la accize pentru gaz natural în sumă -.X. lei:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru cantitatea de gaze combustibile de rafinărie livrată către S.C. .X. S.R.L. asimilate din punct de vedere al accizelor cu "gazul natural" în condițiile în care formula de calcul a accizelor pentru gaz natural de avută în vedere de societate la stabilirea obligației către bugetul general consolidat este eronată.

În fapt, prin Decizia nr.X./25.03.2010 emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate societatea a obținut pentru "gazele combustibile de rafinărie", încadrate la codul NC 27050000 în baza adresei nr.X.,X./25.01.2010 de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor și avizate în baza adresei nr.XXVI/X./04.03.2010 de Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri - Direcția Generală Politică Industrială și Competitivitate, asimilarea din punct de vedere al accizelor cu produsul "Gaz natural" .

În perioada 01.06.2010-31.12.2011 **S.C. .X. S.A.** a livrat cantitatea de .X. tone "gazele combustibile de rafinărie", cu codul tarifar NC 27050000, către S.C. .X. S.R.L. în scopul utilizării de către acest contribuabil în producția combinată de energie electrică și termică pentru care a declarat accize în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a determinat în mod eronat cuantumul accizei pentru livrările de "gaze combustibile de rafinărie" către S.C. .X. S.R.L., aplicând în mod eronat coeficientul de transformare al kilogramelor în gigajouli în urma unor ajustări a condițiilor de lucru, motiv pentru care au procedat la recalcularea accizelor aferente cantității de .X. tone "gaze combustibile de rafinărie" și au stabilit suplimentar față de suma declarată de societate, accize în sumă .X. lei.

De asemenea, în perioada 2010-2011 **S.C. .X. S.A.** a utilizat produsul energetic "gazele combustibile de rafinărie" drept combustibil pentru încălzire pentru producția de energie electrică și termică, cât și ca focar pentru cuptoarele din instalațiile tehnologice pentru care a declarat accize în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată societatea contestă modalitatea de calcul al accizelor pentru gaze combustibile de rafinărie și susține că în vederea realizării unei conversii corecte este necesar să se țină cont de parametri fizico-chimici specifici gazelor combustibile de rafinărie și nu cei ai gazului natural așa cum eronat au avut în vedere organele de inspecție fiscală și prin adresa nr.IS .X.-14.05.15, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1013/19.05.2015, prezintă un alt mod de calcul.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“ART. 206²”

Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

- a) alcool și băuturi alcoolice;*
- b) tutun prelucrat;*
- c) produse energetice și electricitate.”*

coroborat cu pct.71 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“71.(2) Sumele datorate reprezentând accize se calculează în lei, pe baza cursului de schimb stabilit în : (...)

g) pentru produse energetice:

$$A = Q \times K \times R,$$

unde:

A = cuantumul accizei

Q = cantitatea exprimată în tone, 1.000 litri sau gigajouli

K = acciza unitară prevăzută la nr. crt. 10 - 17 din anexa nr. 1 la titlul VII din Codul fiscal

R = cursul de schimb leu/euro.”

Din prevederile legale enunțate se reține că pentru produsul energetic gaz natural cuantumul accizei se determină în funcție de cantitatea exprimată în gigajouli, acciza unitară prevăzută în anexa nr. 1 la titlul VII din Codul fiscal și cursul de schimb leu/euro.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în perioada 01.06.2010-31.12.2011 **S.C. .X. S.A.** a livrat cantitatea de .X. tone “gazele combustibile de rafinare” către S.C. .X. S.R.L. pentru care a calculat accize în sumă de .X. lei utilizând un coeficient de transformare al kilogramelor în gigajouli de 0,048299.

Urmare a controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au recalculat coeficientul de transformare al kilogramelor în gigajouli având în vedere indicii standard utilizați pentru gazul natural, respectiv:

$$1 \text{ kg gaz natural} = 1,406 \text{ mc gaz natural}$$

$$1 \text{ GJ gaz natural} = 26.137 \text{ mc gaz natural}$$

1 mc gaz natural = 0,711 kg gaz natural

1 mc gaz natural = 0,03826 GJ gaz natural

rezultând un coeficient de transformare de 0,05379 (1,406 mc X 0,03826 GJ).

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalculat accizele aferente gazelor conform formulei prevăzută la pct.71 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv $A = Q \times K \times R = .X. \text{ tone} \times 53,79 \times 0.17 \text{ Euro/GJ} \times .X. \text{ lei}$, preluând cantitățile de gaze combustibile livrate către S.C. .X. S.R.L. din procesele verbale de predare primire gaze combustibile, aflate în copie la dosarul cauzei.

Cu adresa nr.IS .X.-14.05.15, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1013/19.05.2015, în completarea contestației societatea prezintă un alt mod de calcul a accizelor aferente cantității de .X. tone gaze livrate către S.C. .X. S.R.L., diferit de cel inițial de la data emiterii facturilor.

Astfel, din analiza calcului prezentat de societate se reține că aceasta a utilizat factori de corecție pentru densitate, volum și putere calorică superioară preluați din standardul SR ISO 13443 și în urma calculelor efectuate au rezultat diferențe de accize pentru fiecare factură emisă de **S.C. .X. S.A.** în perioada iunie 2010 - decembrie 2011.

Or, în formula de calcul a accizelor prevăzută la pct.71 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu apar factori de corecție pentru densitate, volum și putere calorică superioară și nici nu se face trimitere la vreun standard internațional de calitate.

Mai mult decât atât, SR ISO 13443 este un standard internațional care specifică condițiile de referință standard de temperatură, presiune și umiditate care se utilizează pentru măsurări și calcule efectuate asupra gazelor naturale în funcție de proprietățile fizice ale acestora și anume: volum, densitate, densitate relativă, factor de compresie, putere calorică superioară, putere calorică inferioară și indicele Wobbe, factori care nu se regăsesc în formula de calcul a accizelor pentru gaz natural prevăzută de legiuitor.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au aplicat formula de calcul a accizei prevăzută la pct.71 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând accize pentru gaz natural, stabilită suplimentar față de suma de .X. lei calculată și declarată de societate pentru livrările de "gaze combustibile de rafinărie" către S.C. .X. S.R.L.

Referitor la produsul energetic "gaz combustibil de rafinărie", cod NC 27050000, utilizat de **S.C. .X. S.A.** drept combustibil de încălzire pentru producția de energie electrică și termică, cât și ca focar pentru cuptoarele din instalațiile tehnologice pentru care a declarat accize gaz natural în sumă .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit potrivit dispozițiilor art.206⁶⁰ alin. (1) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că produsele cuprinse la codul NC 2705, utilizate pentru încălzire sunt scutite de la plata accizelor, fără ca această scutire să fie condiționată de îndeplinirea unor formalități sau de obligația obținerii unei autorizații suplimentare.

În consecință, întrucât s-a constatat că societatea a calculat, declarat și achitat eronat accize pentru gaz natural în sumă de .X. lei, având în vedere că produsul energetic "gaze combustibile de rafinărie" cu cod NC 27050000 utilizat pentru încălzire este un produs scutit, organele de inspecție fiscală au ținut cont de accizele achitate în plus de societate, stabilind prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 contestată cuantumul accizelor virate în plus ca fiind în sumă de .X. lei calculată ca diferențe între aciza declarată pentru un produs scutit și acciza stabilită ca datorată din cauza utilizării de către societate a unei formule de calcul eronată a accizelor aferente cantităților de gaz livrate către S.C. .X. S.R.L., suma fiind înscrisă cu semnul (-) în decizia de impunere.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.12.2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

2.Capetele de cerere privind restituirea unor sume reprezentând accize considerate ca fiind achitate în plus/nedatorate nu pot face obiectul căii administrative de atac urmând ca pentru acest capăt de cerere organele fiscale în administrarea cărora se află contribuabilul să analizeze situația titlurilor de creanță înregistrate în evidența fiscală și a plăților efectuate de contribuabil și să dispună conform prevederilor legale.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.