



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații



ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București
Tel: 021 4089450
Fax: 021 4089301
e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

DECIZIA nr. 70 / 31 .08.2018

privind soluționarea contestației depusă de

X

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/05.07.2018

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul aceleiași direcții, prin adresa nr. X/05.07.2018, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. X/05.07.2018, asupra contestației formulată de X, cu sediul social în localitatea X, str. X, nr. X, jud. X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X, codul de înregistrare fiscală nr. X, prin reprezentantul legal dnul X, în calitate de Director General.

Societatea solicită desființarea Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017, emisă în baza Procesului-verbal nr.X/01.09.2017, în privința sumei de X lei, reprezentând accize respinse la restituire de către organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ contestat a fost comunicat societății în data de **26.04.2018**, iar contestația a fost înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **12.06.2018**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(3) lit. a) din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SRL la data depunerii contestației figurând la pozitia nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrati de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selectie prevazute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016*”, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X împotriva Deciziei de admitere, în totalitate sau ă n parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017, emisă în baza Procesului-verbal nr. X/01.09.2017, acte administrativ fiscale întocmite de Serviciul de Inspecție Fiscală nr. X, respectiv de Serviciul Rambursare TVA din cadrul DGAMC, prin care solicită restituirea întregii sume de X lei, reprezentând accize aferente consumurilor de combustibil tip JET A1 pe trimestrul II 2017, **SC X SA prezintă următoarele argumente:**

X SA este o societate ce activează în cadrul industriei aeronautice, având ca obiect principal de activitate, la data formulării Cererii de restituire nr. X/20.07.2017, „Repararea și întreținerea aeronavelor și navelor spațiale”, cod CAEN 3316 (actualmente „Fabricarea aeronavelor și navelor spațiale”, cod CAEN 3030, beneficiind de scutire la plata accizelor potrivit art. 399, alin. (1), lit. f) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 103, alin. (1) din HG 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea a depus, în termenul legal, Cererea de restituire de accize și documentele prevăzute de lege la pct. 103, alin. (4), lit. a)-d) din HG1/2016, însă organele fiscale din cadrul DGAMC-Serviciului Rambursare TVA, invocând nerespectarea prevederilor pct. 103, alin. (1) și (4), lit. c) și d) din HG 1/2016, coroborate cu Anexa 1, pct. 16.1 la Titlul VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, au respins la restituire suma de X lei.

Invocând prevederile art. 175 din Codul de procedură civilă, societatea invocă nulitatea relativă a deciziei ce face obiectul contestației, considerând că organul emitent al acesteia a indicat greșit temeiul de drept, întrucât punctul 16.1 din Titlul VII din Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal nu există, fiind astfel imposibil de calculat dacă suma respinsă la restituire este corectă sau nu.

Contestatară susține că din documentele prezentate organului de inspecție fiscală, respectiv din Cartoteca Magazin nr. 17, reiese faptul că la data de 01.04.2017, stocul de carburant era de 5.731,5 kg, astfel cum s-a reținut și în procesul verbal contestat, iar la data de 30.06.2017, stocul de carburant era pozitiv, cantitatea corectă fiind de 434 kg (și nu -406,5 kg așa

cum s-a reținut în procesul-verbal de control), în condițiile în care în Cartoteca Magaziei sunt înregistrate și ieșiri de stocuri pentru care nu s-a solicitat restituire de accize (consum tehnologic). Eroarea provine din faptul că, în situația întocmită de către organele de inspecție fiscală – tabelul de la pag. 5- la Bonul de consum nr. 7BS40500 din 15.05.2017 a fost eronat înscrisă cantitatea de 1845 kg în loc de 984 kg, astfel că toate stocurile înscrise în tabelul de la pag. 5 din Procesul-verbal de control după poziția 3, precum și stocul final, sunt eronate.

De asemenea, societatea afirmă că din concluziile inspecției fiscale rezultă confuzia dintre data emiterii bonurilor de consum și data eliberării combustibilului, data care nu coincide întotdeauna, întrucât fiecare comandă are un specific anume și o anumită durată de execuție, bonurile de consum fiind emise în urma triajului aeronavei sosite pentru reparație și a dispoziției de lansare emisă de serviciul tehnic către serviciul de producție ce emite aceste bonuri compartimentului Pista de zbor, motiv pentru care s-a ajuns la înscrisura eronată în procesul verbal a unor stocuri negative de combustibil ce a determinat în mod direct respingerea la restituire a sumei de X lei, reprezentând accize plătite de X SA.

Contestatară mai afirmă că aeronavele au un ciclu lung de reparație și, din motive tehnice, între emiterea bonului de consum și scoaterea efectivă la zbor a aeronavei și eliberarea carburantului necesar testării din magazie, poate exista un interval și de câteva luni, și nu doar de câteva zile sau de o zi așa cum s-a reținut în procesul-verbal de control.

Inspecția fiscală a respins în mod eronat la restituire acciza aferentă cantității de 4.920 kg înscrisă în bonul de consum emis în data de 15.06.2017, motivând că societatea a consumat din alte surse neaccizabile, deși, chiar a doua zi, respectiv în data de 16.06.2017, societatea a achiziționat cantitatea de 12.091 kg, iar ieșirea combustibilului a fost înregistrată în data de 27.06.2017, după cum rezultă din Cartoteca magaziei nr. 17.

Situația întocmită de inspecția fiscală este eronat întocmită întrucât aceasta se încheie în data de 16.06.2017, deși trim. II 2017 se încheie la data de 30.06.2017. Extrem de important este faptul că în perioada 16.06-30.06.2017 s-au executat un număr însemnat de zboruri, cu un consum de 9295,56 kg combustibil la un consum de 750 litri/oră pe elicopterul IAR 330 și 180 litri pe oră pe elicopterul IAR 316, consum ce rezultă atât din Memoriul justificativ, cât și din Declarația vamală de achiziție, acciza respinsă în acest mod fiind de 24.282,79 lei. Față de aceste aspecte, este mai mult decât evident faptul că acest consum a fost efectuat din cantitatea de 12.091 kg, achiziționată în data de 16.06.2017 și pentru care s-a plătit acciza de 31.585,31 lei, conform facturii OMV nr. X.

Astfel, X SA a achiziționat cantitatea de 17.822,5 kg combustibil Jet A1 pentru care a fost plătită acciza de 46.576,33 lei și a solicitat restituirea unei sume mai mici decât cea plătită respectiv suma de 45.389,04 aferentă unei

cantități de 17.368 kg, combustibil consumat în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și navelor, combustibil scutit de la plata accizelor conform art. 399, alin. (1), lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin urmare, având în vedere că procesul-verbal de control ce a stat la baza emiterii deciziei contestate conține date eronate față de documentele prezentate, societatea contestatoare solicită desființarea Procesului-verbal de control nr. X/01.09.2017 și a Deciziei nr. X/20.09.2017, admiterea în totalitate a Cererii de restituire accize nr. X/20.07.2017 pentru suma totală de 46.576 lei, precum și plata diferenței de accize în sumă de 30.505 lei.

II. Prin Decizia de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017, emisă în baza Procesului-verbal nr. X/01.09.2017, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au aprobat la restituire accize în sumă de 16.071 lei, suma totală solicitată la restituire de către societate fiind de 46.576 lei.

Întrucât societatea nu a respectat prevederile pct. 103, alin. (1) și (4), lit. c) și d) din HG 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, coroborate cu cele ale pct. 16.1 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale au respins la restituire acciza în sumă de 30.505 lei.

Astfel, prin actele administrativ-fiscale contestate, s-au stabilit următoarele:

Acciza solicitată la restituire46.576 lei;
Acciza aprobată la restituire16.071 lei;
Acciza respinsă la restituire30.505 lei.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la suma de 30.505 lei reprezentând accize respinse la restituire, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare poate beneficia de restituirea, în cuantumul mai sus menționat, a accizelor aferente combustibilului tip JET A1 utilizat pentru operațiuni de reparații, întreținere, testare și mentenanță a elicopterelor, în condițiile în care societatea nu a respectat cumulativ condițiile prevăzute de legiuitor în vederea acordării acestei scutiri indirecte.

În fapt, în Procesul-Verbal nr. X/01.09.2017 încheiat de Serviciul de Inspecție Fiscală nr. X, Regiunea Centru X din cadrul DGAMC, care a stat la

baza întocmirii Deciziei de admitere, în totalitate sau parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017, s-au consemnat rezultatele verificării modului în care au fost respectate prevederile art. 399, alin. (1), lit. f) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2018, în vederea restituirii accizelor pentru achizițiile de combustibil tip JET A1 efectuate de SC X SA, în regim de scutire indirectă, în baza cererii de restituire înregistrată la registratura DGAMC sub nr. X/20.07.2017.

Prin procesul verbal de control nr. X/01.09.2017, care a stat la baza întocmirii deciziei de restituire a accizelor menționată mai sus, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, organele fiscale au stabilit că valoarea accizei de restituit este în sumă de 16.071 lei, față de acciza solicitată la restituire, în sumă de 46.576 lei, rezultând astfel o diferență a valorii accizei necuvenită la restituire, în sumă de 30.505 lei, considerând că societatea nu a respectat prevederile pct. 103, alin. (1) și (4), lit. c) și d) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 16.1 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control au consemnat în Procesul - verbal nr. X/01.09.2017 faptul că la nivelul datelor de 07.06.2017 și 16.06.2017, societatea a ajuns în situația de a avea un stoc negativ de combustibil tip JET A1, emițând bonuri de consum pentru un produs care nu mai exista în stoc. Acest lucru a fost posibil întrucât o parte din cantitatea de combustibil depozitată în rezervoarele aparținând X SA și consumată pe parcursul trim. II 2017 de către aceasta, aparține altor persoane juridice (X SA- la care X SA este asociat, unități militare, poliție), unele dintre acestea fiind instituții către care livrarea produselor energetice destinate utilizării drept combustibil s-a efectuat la prețuri fără accize (în conformitate cu prevederile pct. 92, alin. (4) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal), neexistând posibilitatea fizică de delimitare a cantităților de carburanți pe tipuri de proprietari.

În procesul-verbal de control, situația achizițiilor, a consumului și a stocului de carburant a fost redată conform următorului tabel:

Document	Data emiterii	Cantitate intrată (kg)	Cantitate ieșită (kg)	Stoc (kg)
Stoc la 01.04.2017	-	-	-	5.731,5
BC nr. 7BS40472	21.04.2017		1845	3.886,5
BC nr. 7BS40500	15.05.2017		1845	2.041,5
BC nr. 7BS30048	30.05.2017		943	1.098,5
BC nr. 7BS30049	30.05.2017		328	770,5
BC nr. 7BS40584	07.06.2017		148	622,5
BC nr. 7BS40585	07.06.2017		1.537	-914,5

BC nr. 7BS40586	07.06.2017		308	-1.222,5
BC nr. 7BS40594	12.06.2017		4.305	-5.527,5
BC nr. 7BS40597	13.06.2017		1.230	-6.757,5
BC nr. 7BS40605	15.06.2017		4.920	-11.677,5
F nr. 9062728139	16.06.2017	12.091	-	413,5
BC nr. 7BS40607	16.06.2017		820	-406,5
Stoc la 30.06.2017		12.091	18.229	-406,5

Întrucât societatea contestatară nu a pus la dispoziția organelor de control documente justificative din care să rezulte că, în perioadele respective, darea în consum a combustibilului tip JET A1 s-a realizat din gestiunea proprie a depozitului de carburanți, organele fiscale au stabilit că, cantitatea de 12.084 kg (compusă din cantitatea de 11.677,5 kg dată în consum în perioada 07-15.06.2017 și cantitatea de 406,5 kg dată în consum în data de 16.06.2017), nu a fost achiziționată de X SA în conformitate cu prevederile pct. 103, alin. (1), (3) și (4), lit. c) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin urmare, prin Decizia de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017, emisă în baza Procesului-verbal de control nr. X/01.09.2017, **acciza aprobată la restituire** a fost în cuantum de 16.071 lei, compusă din acciza aferentă cantității de **5.731,5 kg** (stocul la 01.04.2017) și cea aferentă cantității de **413,5 kg** consumată din ultima achiziție proprie, respectiv din cantitatea de 12.091 kg, achiziționată în data de 16.06.2017.

Societatea contestatară susține că a depus în vederea restituirii accizei toate documentele cerute de lege și că acestea dovedesc faptul că întreaga cantitate de combustibil tip JET A1 pentru care a solicitat restituirea accizei și care a fost consumată în cursul trim. II 2017 în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și navelor provine din achizițiile proprii ale societății.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 399, alin. (1), lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 399 Scutiri pentru produse energetice și energie electrică

(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

f) combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și navelor;”

coroborate cu prevederile pct. 103, alin. (1), (3)-(8) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care stipulează:

“103. (1) Scutirea de la plata accizelor prevăzută la [art. 399](#) alin. (1) lit. f) și g) din Codul fiscal se acordă indirect, cu condiția ca aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal, din operațiuni intracomunitare **proprie** ori din operațiuni **proprie** de import.

(3) Înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul anunță la autoritatea vamală teritorială în raza căreia își desfășoară activitatea, pentru un posibil control.

(4) În vederea restituirii accizelor, beneficiarii scutirii indirecte transmit trimestrial autorității fiscale teritoriale, până la data de 25 inclusiv a lunii imediat următoare trimestrului, documentele justificative cu privire la utilizarea combustibilului pentru motor potrivit scopului prevăzut la [art. 399](#) alin. (1) lit. f) și g) din Codul fiscal, după cum urmează:

a) memoriul în care sunt descrise operațiunile pentru care a fost utilizat combustibilul pentru motor și în care se menționează: perioada de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare a motoarelor și a instalațiilor, precum și consumul normat de combustibil pentru motor al respectivelor motoare și instalații, înscris în specificațiile tehnice ale acestora;

b) copii ale documentelor care atestă efectuarea operațiunilor de dragare, certificate de autoritatea competentă;

c) copia facturii de achiziție a combustibilului pentru motor, în care acciza să fie evidențiată distinct;

d) dovada plății accizelor către furnizor sau la bugetul de stat, după caz, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis.

Nedepunerea în termen a documentelor prevăzute la lit. a) - d) nu conduce la pierderea dreptului de restituire, cu condiția ca acestea să fie depuse în cadrul termenului de prescripție prevăzut la [art. 219](#) din Codul de procedură fiscală.

(5) Autoritatea fiscală teritorială analizează documentația depusă de operatorul economic și, în termen de 30 de zile de la depunerea cererii, decide asupra dreptului de restituire a accizelor prin întocmirea unui proces-verbal în care se înscriu în mod distinct motivele de fapt și temeiul de drept pentru accizele propuse spre respingere, precum și cuantumul accizelor aprobate a fi restituite și prin emiterea unei decizii de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire.

(6) În cazul în care decizia este de admitere în totalitate sau în parte a dreptului de restituire, autoritatea fiscală teritorială procedează la restituirea accizelor în condițiile [art. 168](#) din Codul de procedură fiscală.

(7) În aplicarea [art. 399](#) alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, prin utilizare în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și navelor se înțelege utilizarea în acest scop de către toate motoarele și instalațiile care echipază aeronavele și navele.

(8) Scutirea de la plata accizelor prevăzută la [art. 399](#) alin. (1) lit. f) din Codul fiscal nu se acordă la livrarea de carburanți utilizați pentru efectuarea

unor zboruri dus-întors spre un centru de întreținere aeronautică, respectiv a unor deplasări navale dus-întors către un centru de întreținere navală. În acest sens au fost pronunțate deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele [C-79/10](#) și [C-250/10](#).”

Prevederile legale anterior invocate reglementează modalitatea de scutire de la plata accizelor pentru combustibilii pentru motor utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și navelor, precum și condițiile concrete de acordare a acestei scutiri.

Din analizarea textelor de lege enunțate rezultă că, pentru a beneficia de scutirea indirectă de la plata accizelor, societatea trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile expres prevăzute de lege, astfel:

- aprovizionarea să se efectueze de la un antrepozit fiscal, din operațiuni intracomunitare **proprie** sau din operațiuni **proprie** de import;
- înainte de fiecare achiziție de combustibil pentru motor în regim de scutire, utilizatorul va face o cerere la autoritatea fiscală teritorială care va fi însoțită de un memoriu în care va fi descrisă operațiunea pentru care este necesar consumul de combustibil pentru motor, cu menționarea perioadei de desfășurare a operațiunii, numărul orelor de funcționare al motoarelor și consumul normat de combustibil pentru motor;
- cererea de restituire a accizelor va fi însoțită de copia facturii de achiziție a combustibilului de motor, în care acciza să fie evidențiată distinct, dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are cont deschis și dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, certificată de autoritatea competentă.

Organul de soluționare, analizând documentele cuprinse în dosarul contestației, reține că societatea X SA a îndeplinit doar parțial condițiile impuse de lege pentru a putea beneficia de scutirea indirectă de la plata accizelor, în sensul că pentru unele cantități de combustibil înscrise în bonurile de consum emise în perioada verificată și utilizate pentru operațiuni de reparații, întreținere, testare și mentenanță a elicopterelor nu s-a putut dovedi faptul că acestea proveneau din achiziții proprii ale societății.

Astfel, se reține că societatea figura la data de 01.04.2017 cu un stoc de combustibil tip JET A1 de 5.731,5 kg. Ulterior acestei date, societatea a emis bonuri de consum pentru cantități mai mari de combustibil decât cel existent în stoc, societatea aflându-se, astfel, în situația de a avea un stoc negativ de combustibil, bonurile de consum fiind eliberate pentru un produs care nu mai era în stoc.

Organul de soluționare, analizând documentele existente la dosar, reține că în tabelul de la pag. 5 a Procesului-verbal nr. 117.329/01.09.2017 s-a strecurat o eroare, în sensul că, cantitatea de combustibil înscrisă în bonul de consum nr. 7BS40500 din 15.05.2017 a fost de 984 kg, și nu de 1.845 kg cum au trecut organele de inspecție fiscală care au efectuat controlul.

Astfel, efectuând corecția necesară, rezultă următoarea situație a achizițiilor, consumului și a stocului de carburant pentru trim. II 2017:

Document	Data emiterii	Cantitate intrată (kg)	Cantitate ieșită (kg)	Stoc (kg)
Stoc la 01.04.2017	-	-	-	5.731,5
BC nr. 7BS40472	21.04.2017		1845	3.886,5
BC nr. 7BS40500	15.05.2017		984	2.902,5
BC nr. 7BS30048	30.05.2017		943	1.959,5
BC nr. 7BS30049	30.05.2017		328	1.631,5
BC nr. 7BS40584	07.06.2017		148	1.483,5
BC nr. 7BS40585	07.06.2017		1.537	-53,5
BC nr. 7BS40586	07.06.2017		308	-361,5
BC nr. 7BS40594	12.06.2017		4.305	-4.666,5
BC nr. 7BS40597	13.06.2017		1.230	-5.896,5
BC nr. 7BS40605	15.06.2017		4.920	-10.816,5
F nr. 9062728139	16.06.2017	12.091	-	1.274,5
BC nr. 7BS40607	16.06.2017		820	454,5
Stoc la 30.06.2017		12.091	17.368	454,5

Din tabelul de mai sus reiese că, chiar și în condițiile în care valoarea înscrisă în bonul de consum din 15.05.2017 a fost de 984 kg, în loc de 1845 kg, stocul de combustibil de 5.731,5 kg existent la data de 01.04.2017 tot nu a fost suficient pentru a acoperi toate cantitățile de carburant înscrise în bonurile de consum emise de societate până la data următoarei aprovizionări, respectiv până la data de 16.06.2017.

Astfel, organul de soluționare reține că în data de 07.06.2017 societatea a emis bonul de consum nr. 7BS40585 pentru cantitatea de 1.537 kg de combustibil, în condițiile în care din stocul inițial de 5.731,5 kg mai era disponibilă doar cantitatea de 1.483,5 kg, astfel că, începând cu această dată, stocul societății a devenit negativ, menținându-se astfel până la data de 16.06.2017, când societatea a efectuat o nouă achiziție în valoare de 12.091 kg.

Acest lucru a fost posibil deoarece, potrivit constatărilor organelor de control din cadrul Serviciului de Inspecție fiscală nr. X Regiunea Centru X consemnate în Procesul-verbal de control nr. X/01.09.2017, în spațiul de depozitare al X SA a fost depozitat combustibil tip JET A1 aflat în proprietatea altor persoane juridice, neexistând posibilitatea fizică de delimitare a cantităților de carburanți pe tipuri de proprietari, aceștia fiind amestecați.

Organul de soluționare reține că, procedând în acest fel, societatea nu a respectat condiția esențială prevăzută de legislația în vigoare pentru a putea solicita restituirea accizelor aferente tuturor cantităților de combustibil eliberate în consum din depozitul propriu în perioada 21.04.2017-16.06.2017, întrucât carburanții pentru care s-au emis bonuri de consum ulterior consumării stocului inițial de 5.731,5 kg și până la data de 16.06.2016, nu proveneau din achizițiile proprii ale societății contestatoare, ci aparțineau unor

terțe persoane juridice care și-au depozitat propriul carburant în același depozit.

Ori, textele de lege citate mai sus, stipulează clar obligativitatea ca aprovizionarea cu combustibili pentru motor, utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor și navelor să fie efectuată din operațiuni intracomunitare/operațiuni de import **proprii**, motiv pentru care, din punct de vedere al analizei restituirii accizei aferentă carburantului consumat, echipa de inspecție fiscală a considerat că nu poate fi acordată restituirea unor accize care aparține altor aprovizionări ale unor persoane juridice.

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia data emiterii bonurilor de consum nu coincide întotdeauna cu data eliberării combustibilului în consum, organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală nu au putut stabili data exactă când carburanții au fost eliberați din depozit în consum întrucât bonurile respective nu au fost completate corespunzător de către gestionar, în sensul că la rubrica în care trebuia trecută exact data eliberării în consum, acesta a consemnat în mod lapidar numai luna și anul.

De asemenea, bonurile respective de consum nu au fost semnate de persoanele care au primit spre utilizare carburantul eliberat din depozit, fiind semnate doar de către gestionar, iar viza de necesitate/oportunitate/realitate pusă pe bonul de consum nu este datată.

Întrucât societatea se afla uneori în situația de a avea stocuri negative de carburanți din achizițiile proprii, operațiunile de eliberare din depozit a cantităților de carburanți nu au fost ținute în mod cronologic în fișele de magazie, iar bonurile de consum nu au fost înregistrate în funcție de data la care au fost emise, ci în funcție de stocul de combustibil, tocmai datorită faptului că au fost eliberate în consum cantități de carburant care nu proveneau din gestiunea proprie, ci aparțineau unor terțe persoane juridice care și-au depozitat propriul carburant în aceleași incinte cu cele ale societății contestată, regularizarea stocului scriptic cu cel faptic realizându-se după ce se efectuau aprovizionări proprii cu carburant.

Având în vedere că bonurile de consum reprezintă documente justificative care stau la baza stabilirii și înregistrării ieșirilor spre consum a carburanților utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor, iar din cuprinsul acestora nu se poate stabili cu exactitate data eliberării în consum a combustibilului tip JET A1 (din cauza modului lacunar de completarea a bonurilor respective), această dată a fost în mod corect stabilită de către echipa de inspecție ca fiind data emiterii bonurilor de consum respective.

Prin urmare, se reține că în mod legal societății nu i-a fost restituită valoarea accizelor aferente cantităților de combustibil tip JET A1 pentru care s-au eliberat bonuri de consum în perioada în care stocul societății era negativ, întrucât nu a fost respectată condiția impusă de legislația în vigoare care prevede că este scutit de la plata accizelor combustibilul pentru motor utilizat în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor

și navelor care a fost achiziționat de la un antrepozit fiscal, din operațiuni intracomunitare proprii ori din operațiuni proprii de import.

Referitor la valoarea accizelor aprobate/respinse la restituire, organul de soluționare a contestației reține că înscrierea eronată în tabelul de la pag. 5 din Procesul-verbal nr. X/01.09.2017 a cantității de combustibil aferentă bonului de consum nr. 7BS40500/15.05.2017 a condus la calcularea greșită a stocului final de -406,5 kg, valoarea corectă a acestuia fiind de 454,5 kg.

Astfel, după scăderea din cantitatea de 12.091 kg de combustibil achiziționată în data de 16.06.2017 a cantităților de combustibil pentru care societatea a emis bonuri de consum în perioada în care stocul era negativ, respectiv în perioada 07.06.2017-15.06.2017, rezultă că la data de 16.06.2017 societatea figura cu un stoc pozitiv de 1.274,5 kg de carburant, suficient pentru a elibera în consum cantitatea de 820 kg înscrisă în bonul nr. 7BS40607 din 16.06.2017.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să admită restituirea accizelor pentru întreaga cantitate de 820 kg, și nu doar pentru 413,5 kg așa cum au calculat în actele administrativ-fiscale contestate de societatea X SA.

Organul de soluționare reține că valoarea accizei aferente consumului efectuat din stocul inițial existent la începutul trim. II 2017, în cantitate de 5.731,5 kg, a fost corect determinată în cuprinsul actului de control, aceasta fiind de 14.991 lei, formula de calcul utilizată fiind următoarea:

$5.731,5(\text{stocul la } 01.04.2017) \times 2,6155 \text{ lei/kg (acciza aferentă)} = 14.991 \text{ lei}$

Însă, pentru diferența de 406,5 kg consumată din aprovizionarea cu carburant de 12.091 kg efectuată cu factura nr. 9062728139/16.06.2017, și pentru care inițial nu s-a admis restituirea accizelor solicitate de societate, societății i se cuvine o acciză suplimentară de restituit în cuantum de 1.062 lei, rezultată din următorul calcul:

$406,5 \text{ kg}(\text{consumul din ultima achiziție de } 12.091 \text{ kg}) \times 2,6122 \text{ (acciza aferentă)} = 1.062 \text{ lei.}$

Prin urmare, din refacerea calculelor rezultă alte valori ale accizei aprobate la restituire, respectiv ale accizei respinse la restituire din totalul de 46.576 lei, reprezentând acciză solicitată la restituire de către societatea contestatară. Astfel, sumele corecte sunt următoarele:

Acciza aprobată la restituire 17.133 lei;
Acciza respinsă la restituire29.443 lei.

În cuprinsul contestației, X SA mai susține că situația întocmită de către echipa de inspecție fiscală „se încheie în data de 16.06.2017, deși trim. II 2017 se încheie la data de 30.06.2017”, ignorându-se faptul că, din Memoriul justificativ și din Declarația vamală de achiziție, rezultă că în perioada 16.06-30.06.2017 s-au mai efectuat și alte consumuri din cantitatea de 12.091 kg

achiziționată în data de 16.06.2017 și pentru care s-a plătit acciza de 31.585,31 lei. Pentru aceste consumuri, societății i s-ar fi convenit o valoare a accizei de restituit în cuantum de 24.282,79 lei.

Referitor la acest aspect, organul de soluționare reține că societatea contestatară însăși afirmă faptul că respectivele consumuri pot fi justificate cu memoriul justificativ și declarația vamală de achiziție, fără a menționa nimic de existența unor bonuri de consum pe care organele de inspecție fiscală nu le-ar fi luat în calcul. Astfel, se reține că societatea nu poate beneficia de restituirea accizei în sumă de 24.282,79 lei, întrucât aceasta nu a depus nici cu ocazia inspecției fiscale și nici cu ocazia formulării contestației, bonuri de consum emise în perioada 16.06-30.06.2017, acestea reprezentând documentele justificative care stau la baza stabilirii și înregistrării ieșirilor spre consum a carburanților utilizați în domeniul producției, dezvoltării, testării și mentenanței aeronavelor.

În privința invocării de către X SA a nulității relative a deciziei contestate motivând că temeiul de drept indicat în cuprinsul acesteia, respectiv „pct. 16.1 din Titlul VII Cod fiscal nu există”, organul de soluționare reține că în enumerarea temeiului de drept care a stat la baza emiterii deciziei ce face obiectul prezentei contestații, s-a strecurat o eroare, în sensul că speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile pct. 16.1 din Anexa 1 la Titlul VIII – Accize și alte taxe speciale din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și nu cele ale pct. 16.1 din Anexa 1 la Titlul VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Astfel, Anexa 1 la Titlul VIII face referire la nivelul accizelor, iar pct. 16.1 se referă exact la acciza aferentă produsului utilizat de către contestatară ca și carburant pentru motoare, respectiv „Petrol lampant (kerosen) utilizat drept combustibil pentru motoare”.

Organul de soluționare reține că această eroare nu constituie un motiv întemeiat care îndreptățește societatea să solicite nulitatea actului administrativ-fiscal contestat, mai ales că respingerea la restituire a unei părți din accizele solicitate de X SA s-a bazat pe faptul că societatea nu a respectat prevederile pct. 103, alin. (1) și (4), lit. c) și d) din HG 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Potrivit art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, un act administrativ fiscal este nul în cazul în care este afectat de o gravă și evidentă eroare, respectiv în cazul în care cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa. Ori, organul de soluționare a contestației reține că strecurarea unei simple erori în denumirea unui text de lege nu poate determina nulitatea unui act administrativ-fiscal. În plus, organele fiscale au avut în considerare la stabilirea sumelor convenite spre restituire societății un alt temei legal (pct. 103, alin. (1) și (4), lit. c) și d) din HG 1/2016), iar pct. 16.1 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se referă strict la modul

de calcul a nivelului accizelor utilizat la stabilirea sumelor ce au fost restituite societății, respectiv 2,6155 lei/kg pentru cantitatea de 5.731,5 kg și 2,6122 lei/kg pentru cantitatea de 820 kg, aspect care, însă, nu a fost contestat de societate.

Având în vedere cele reținute anterior, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se vor aplica prevederile art. 279, alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1, lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Pentru considerentele reținute în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, coroborate cu prevederile art. 279, alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale pct. 11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va admite contestația formulată de SC X SA pentru suma de X lei, reprezentând accize suplimentare convenite societății aferente cantității de 406,5 kg combustibil eliberat în consum conform bonului de consum nr. 7BS40607/16.06.2017, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X SA pentru suma de X lei, reprezentând accize neaprobată la restituire aferente combustibilului tip JET A1 înscris în bonurile de consum emise în perioada 07.06.2017-15.06.2017, când stocul societății era negativ.

Pentru considerentele reținute în prezenta decizie și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

1. Admiterea contestației formulată de **SC X SA** și **anularea parțială a Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017**, emisă în baza Procesului-verbal nr.X/01.09.2017, în ceea ce privește suma de **X lei**, reprezentând accize aferente cantității de 406,5 kg de combustibil tip JET A1 înscrisă în bonul de consum nr. 7BS40607/16.06.2017.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SA** împotriva **Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. X/20.09.2017**, emisă în baza Procesului-verbal nr.X/01.09.2017, în ceea ce privește suma de **X lei**, reprezentând accize aferente cantităților de combustibil tip JET A1 care nu au fost consumate din aprovizionările proprii ale societății.

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

**Director General,
X**