

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

D E C I Z I A nr.2698

Dosar nr.10989/36/2011

Ședința publică de la 6 iunie 2014

Președinte: .X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- magistrat asistent

La data de 9 mai 2014 s-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în numele și pe seama Autorității Naționale a Vămilei, în nume propriu și în numele Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.), împotriva sentinței civile nr. .X. din 31 ianuarie 2013 și sentinței civile nr. .X. din 8 aprilie 2013 ale Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 31 ianuarie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a I-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 9 mai 2014, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 23 mai 2014 și, ulterior, la data de 6 iunie 2014.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Prima instanță

1.1. Cererea de chemare în judecată

Prin cererea înregistrată sub nr..X./36/2011 pe rolul Curții de Apel .X., reclamanta S.C. .X. SA, a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Autoritatea Națională a Vămirilor, Agenția Națională de Administrare Fiscala, ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., anularea Deciziilor pentru Regularizarea Situației Fiscale nr..X./01.07.2011, nr..X./04.07.2011, nr..X./ 06.07.2011, nr..X./ 04.07.2011 emise de către intimata Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și, pe cale de consecință, anularea tuturor obligațiilor fiscale calculate prin cele 4 Decizii de Regularizare, în cuantum total de .X. RON.

Reclamanta a solicitat suspendarea efectelor celor 4 decizii, în temeiul art.15 din Legea nr.554/2004 până la soluționarea definitivă și irevocabilă a prezentului dosar, precum și obligarea intimatelor la plata cheltuielilor de judecată.

A susținut reclamanta că obiectul principal de activitate al societății este bunkerajul navelor maritime și fluviale și în scopul desfășurării activității, importă, de regulă, produse petroliere din țări non-membre ale Uniunii Europene.

Acestea sunt plasate în depozitele aparținând diverșilor agenți economici cu care societatea are încheiate contracte de prestări servicii, depozite autorizate ca antrepozite vamale.

Subsecvent, atunci când societatea primește comenzi de la clienții interesați, scoate din antrepozitele respective o anumite cantitate de marfa, o marchează, în conformitate ce cerințele legii și o livrează către navele cumpărătoare.

A precizat că prin adresa nr. .X./23.12.2010, DJAOV .X., autoritatea vamală din locul unde se desfășoară cele mai multe operațiuni comerciale a învederat fără echivoc faptul că societatea beneficiază de scutire directă de la plata accizelor pe baza autorizației de utilizator final pe care o deține, fiind îndrumată să însereze în declarația vamala de import codul de acciza A2H: "scutire plată accize pentru produse energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru navigația în apele comunitare".

Reclamanta a susținut că cele patru decizii de regularizare contestate în prezentul dosar au fost emise nelegal, întrucât scutirea de accize este acordată distribuitorilor de produse energetice în considerarea destinației finale a acestor produse și anume utilizarea lor de către nave care circulă pe teritoriul comunitar.

În acest sens s-a arătat că art.206⁶⁰ alin.1 lit.b) din Codul fiscal, astfel cum este detaliat de art.113.1.2. și urm. din Normele Metodologice ale Codului fiscal, stipulează clar că distribuitorii de produse energetice care urmează a fi livrate la navele comunitare și care beneficiază de autorizații de utilizatori finali, sunt scutiți de la plata accizelor pentru produsele achiziționate în acest scop, indiferent de sursa aprovizionării.

Reclamanta a precizat că potrivit art. 113.1.2. al.19 coroborat cu art.113.1.2. alin.22, în cazul în care distribuitorii se aprovizionează de la un antrepozit fiscal, achiziția se face la preturi cu accize, în timp ce livrarea către navele comunitare se face la preturi fără accize, urmând ca distribuitorul să solicite mai apoi restituirea/ compensarea accizelor plătite la import.

Se arată ca reclamanta se încadrează în regula enunțată, aprovizionarea în vederea livrării către navele comunitare făcându-se din propriile importuri și nu de la vreun antrepozit fiscal.

O parte din aceasta motorina este vândută ulterior către nave care circula în apele internaționale, vânzarea fiind făcută pe baza de permise vamale și înscrisă în cadrul unor evidente operative aprobate de autoritățile vamale, în conformitate cu normele ce guvernează regimul zonelor libere.

Aceasta pentru ca întreaga suprafața a Portului .X. este considerată zonă liberă prin H.G. nr.1908/2006, iar conform Normelor Tehnice din 2007 de aplicare uniforma a reglementarilor în zonele libere, aprobate prin Ordinul Vicepreședintelui ANAF nr.7394/2007 atât timp cât o marfa necomunitară se afla pe teritoriul unei zone libere, ea se considera ca nefiind în spațiul Comunitar.

Cu alte cuvinte, aceasta parte de motorină vândută către navele care circula în apele internaționale nu atinge practic niciodată

teritoriul Comunității Europene, de aici și formalitățile vamale simplificate.

Cealaltă parte din motorina adusă din spațiul necomunitar este vândută către nave care circula mai apoi în ape comunitare, tocmai de aceea la scoaterea sa din antrepozitul vamal se întocmesc formalitățile de import, motorina fiind marcată și colorată în condițiile legii.

Subsecvent importului și achitării drepturilor de import - tarife, TVA etc., motorina marcată în condițiile legii este transportată și livrată la navele din apele comunitare (Dunăre, etc.).

1.2. Întâmpinarea formulate în cauză

Direcția Regională Vamala .X. a formulat întâmpinare prin care a invocat excepția prematurității formulării plângerii împotriva Deciziilor pentru regularizarea situațiilor, privind obligațiile suplimentare stabilite în urma controlului vamal motivat de faptul că nu a fost finalizată procedura administrativă prevăzută de dispozițiile art.205-218 Cod procedura fiscală, nefiind soluționată contestația formulată împotriva acestora.

Pe fond, s-a solicitat respingerea plângerii ca nefondată întrucât reclamanta nu putea beneficia de regimul de scutire de la plata accizelor prevăzut de art.206 ind.60 alin.1 lit.b) din Codul fiscal, atât timp cât acest regim se aplică doar utilizatorilor finali în condițiile impuse de lege pentru aprovizionarea și desfășurarea activităților de navigație.

Pârâta D.G.F.P. .X. a formulat întâmpinare invocând excepția lipsei calității procesuale pasive arătând că nu este emitentul niciunuia dintre actele fiscale a căror legalitate este contestată.

1.3. Sentința și considerentele instanței de fond

Prin Sentința nr..X. din 31.01.2013 Curtea de Apel .X. a admis plângerile conexe formulate de reclamanta S.C. .X. SA, în contradictoriu cu pârâtele Autoritatea Națională a Vămirilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală, A.N.A.F - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Direcția Județeană Pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

A dispus anularea Deciziei A.N.A.F. nr.56/ 25.01.2012 și a Deciziilor nr..X., nr..X. și nr..X./2011 emise de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

A fost admisă excepția lipsei calității procesuale pasive a D.G.F.P. și au fost respinse plângerile ca fiind formulate împotriva unei persoane fără calitate procesual pasivă.

Pentru a pronunța această sentință prima instanță a reținut că excepția lipsei calității procesuale pasive a pârâtei D.G.F.P. .X. este întemeiată, întrucât prin plângerile deduse judecății reclamanta a contestat legalitatea Deciziei de soluționare a contestației nr.56/2012 emisă de A.N.A.F. și deciziile de regularizare emise de DJAOV .X..

Niciunul din actele administrativ fiscale ce fac obiectul controlului de legalitate în prezenta acțiune nu a fost emis de către D.G.F.P. .X., astfel încât pârâta nu se legitimează procesual pasiv în cauză.

Pe fondul cauzei, Curtea de apel a reținut că potrivit Autorizației seria M nr..X. valabilă până la data de 27.12.2015, emisă de Ministerul Transporturilor Autoritatea Navală Română, S.C. .X. SA a fost autorizată să desfășoare activitatea de bunkerajul navelor. Pentru desfășurarea acestei activități reclamantei i s-au emis autorizațiile de utilizator final și de distribuitor autorizat.

Autorizația de utilizator final (fila 92) nr..X./ 18.01.2011 emisă de Autoritatea Națională a Vămilelor, permite societății reclamante achiziționarea în regim de scutire directă de la plata accizelor în scopul prevăzut de art.206 ind.60 Cod fiscal a produselor cu codurile menționate (păcură și motorină).

Totodată, autorizația prevede faptul ca cantitățile de produse energetice autorizate se achiziționează de utilizatorul final în calitate de distribuitor.

De asemenea, autorizația de utilizator final (fila 93) nr..X./ 18.01.2011 emisă de Autoritatea Națională a Vămilelor pentru punctul de lucru din .X., permite societății reclamante achiziționarea în regim de scutire directă de la plata accizelor în scopul prevăzut de art.206 ind.60 Cod fiscal a produselor cu codurile menționate (păcură și motorină) destinate drept combustibil pentru navele pentru care

utilizatorul final deține certificate de bord eliberate de ANR nr..X./ 11.09.2008 și nr..X./ 11.09.2008.

Potrivit art.206 ind.60 alin.1 lit.b) Cod fiscal: „sunt scutite de la plata accizelor ...produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor de agrement private”.

Normele metodologice de aplicare Codului fiscal prevăd la punctul 113.1.2. că „în situația prevăzută la art.206 ind.60 alin.1 lit.b) Codul fiscal, scutirea se acorda direct, cu condiția ca aprovizionarea produselor energetice să se efectueze de la un antrepozit fiscal sau de la un operator economic care deține autorizație ca distribuitor de combustibil pentru navigație, denumit în continuare distribuitor.

Alineatul 18 al acestui articol prevede ca „produsele energetice destinate aprovizionării navelor de către distribuitori trebuie să provină de la un antrepozit fiscal, din operațiuni proprii de import sau din achiziții intracomunitare proprii”.

În ceea ce privește achiziționarea combustibilului de la un antrepozit fiscal alin.19 prevede o excepție de la scutirea directă stabilind faptul ca achiziția se face la preturi cu accize.

De asemenea, pentru achiziții intracomunitare proprii, textul art.18 prevede obligația înregistrării distribuitorului ca destinatar înregistrat.

Ori, în cauza nu sunt în discuție aceste exceptări care, deși adoptate ca norme de aplicare, adaugă la textul art.260 ind. 60 din Codul fiscal.

Curtea de apel a considerat că în decizia de soluționare a contestației se face o interpretare greșită a regimului scutirii de la plata accizelor.

Coroborând activitatea autorizată de către organele vamale cu activitatea de bunkeraj care implica importul de produse petroliere și distribuția acestora către nave s-a reținut că reclamanta a fost autorizată pentru achiziționarea fără plata de accize a combustibilului în calitate sa de distribuitor, ceea ce s-a și consemnat în declarațiile vamale fiind aplicabil regimul scutirii de plata accizelor.

În condițiile în care produsele energetice nu au fost achiziționate în antrepozit fiscal și nici din achiziții intracomunitare, cazuri exceptate de Normele metodologice de la regimul scutirii directe, aprecierea asupra aplicării scutirii indirecte excede cadrului legal în vigoare la data întocmirii declarațiilor vamale.

Atât timp cât societatea fusese autorizată pentru achiziționarea combustibilului în regim de scutire directă și a desfășurat activitatea în scopul în care a fost autorizată organele vamale nu pot schimba încadrarea la scutire indirectă fără ca, în prealabil, aceste autorizații să fi fost anulate.

În soluționarea litigiului Curtea de apel a dat eficiență și adresei nr..X./ 23.12.2010 a D.R.A.O.V. .X., reținând că prin adresa menționată organele vamale își manifestă rolul activ prin îndrumarea contribuabilului asupra procedurii fiscale pe care trebuie să o urmeze în vederea respectării obligațiilor fiscale.

A fost înlăturată susținerea pârâtei Direcția Regională Vamală .X. în sensul că adresa se referă la altă societate deoarece adresa este comunicată către .X. SRL, aceasta fiind firma de consultanță financiară prin care s-a derulat corespondența dintre societatea reclamantă și organele vamale referitoare la tratamentul vamal și fiscal aplicabil în ceea ce privește operațiunile efectuate de reclamantă.

Procedura legală, comunicată de către DROAV .X. referitoare la tratamentul vamal și fiscal, trebuie să fie aplicabilă unitar pentru toată activitatea desfășurată de către reclamantă în baza art.206 ind.60 lit.b) din Codul fiscal, iar raționamentul fiscal trebuie respectat atât de către contribuabil cât și de organele vamale și fiscale.

În considerarea celor expuse Curtea a apreciat că regimul fiscal aplicabil reclamantei este cel prevăzut de art.206 ind.60 lit.b) din Codul fiscal, de scutire directă de la plata accizelor aferente produselor energetice achiziționate astfel cum a și fost reținut la întocmirea declarațiilor vamale.

2. Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în numele și pe seama Autorității Naționale a Vămirilor, în nume propriu și în numele Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.).

2.1. Motivele de recurs

În motivele de recurs s-a susținut, în esență, că reclamanta nu a folosit combustibilul în vederea aprovizionării navelor pentru care deține certificate de bord, că în cazul în care motorina s-a livrat către alți utilizatori, aprovizionarea acestora se face la prețuri fără accize, iar recuperarea accizelor plătite se face prin compensare/ restituire, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

Au precizat recurentele că marfa care a făcut obiectul impunerii a fost achiziționată în calitate de distribuitor autorizat și nu de beneficiar direct al scutirii, situație în care trebuia să achite acciza conform regimului comun, respectiv art.206⁵ lit.b) și art.206⁸ alin.(1) Cod fiscal, cu drept de recuperare conform art.113.1.2. alin.22 din H.G. nr.44/2004.

2.2. Intimata-reclamantă S.C. .X. SA a depus note de ședință

S-a solicitat respingerea recursurilor, întrucât autoritatea fiscală a confirmat prin toate mijloacele faptul că poate beneficia de scutire directă de accize pentru operațiuni de natura celor avute în vedere la stabilirea impunerii, făcând trimitere la adresa nr..X./2010 a DRAOV .X., aplicabilă și în cazul prezent.

A precizat că a deținut autorizații în regim de scutire directă, potrivit art.206⁶³ alin.1 lit.b) Cod fiscal, că scutirea indirectă este reglementată astfel cum rezultă din prevederile art.113.1.2 alin.19 din H.G. nr.44/2004, numai pentru produsele energetice ce se achiziționează de la un antrepozit fiscal, ceea ce înseamnă că dacă distribuitorul cumpără din import sau din achiziții intracomunitare se aplică scutirea directă.

A arătat intimata că produsul a provenit din import și a fost livrat către nave aflate sub supraveghere vamală fiscală permanentă, ceea ce conduce la acordarea scutirii directe, că operațiunile s-au

desfășurat într-o zonă liberă, astfel că pe durata cât mărfurile necomunitare se află într-o astfel de zonă beneficiază de regim vamal suspensiv.

2.3. *Analiza motivelor de recurs*

Înalta Curte, examinând motivele de recurs, sentința primei instanțe, legislația aplicabilă și situația de fapt, constată că recursurile sunt fondate, potrivit considerentelor ce se vor expune în continuare.

Potrivit art.206¹⁶ Cod fiscal, regula este aceea că produsele energetice sunt supuse plății accizelor, iar scutirile sunt expres prevăzute de art.206⁵⁶ și urm. Cod fiscal.

În cazul produselor energetice, scutirea de la plata accizelor este reglementată de art.206⁶⁰ Cod fiscal, text care în art.1 lit.b) prevede că sunt scutite de la plata accizelor produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru navigația în apele comunitare și navigația pentru căile navigabile interne.

În vederea punerii în aplicare a prevederilor art.206⁶⁰ Cod fiscal, prin normele metodologice cuprinse în H.G. nr.44/2004, s-a prevăzut că scutirea se *acordă direct*, cu condiția ca aprovizionarea produselor energetice să se facă de la un antrepozit fiscal sau de la un operator economic care deține autorizație de distribuție de consultare pentru navigație.

Beneficiarii dreptului de scutire directă sunt prevăzuți în art.113.1.2. alin.2 din H.G. nr.44/2004. Potrivit acestui text, se pot aproviziona la *prețuri fără acciză*, persoanele care dețin *certificat de autorizare pentru navigație*.

Din interpretarea logică și sistematică a prevederilor normative cuprinse în Codul fiscal și cele infralegislative care se regăsesc în H.G. nr.44/2004, rezultă că beneficiul scutirii directe de plata accizelor se

acordă acelor persoane care *dețin certificat de autorizare pentru navigație*

și care se aprovizionează de la un antrepozit fiscal sau de la un distribuitor.

În speță, reclamanta deține autorizație de utilizator final nr..X./18.01.2011, cu scutire directă de la plata accizelor pentru navele pentru care utilizatorul final deține certificate de bord eliberate de Autoritatea Navală a României (fila 125 dos.fond).

Dar, aceasta deține și autorizația de utilizator final, *în calitate de distribuitor*, iar pentru motorina care a făcut obiectul acestei autorizații, întrucât nu a fost beneficiarul direct al scutirii prevăzută de art.206⁶⁰ Cod fiscal, s-au calculat accize și accesorii.

Reclamanta a considerat că beneficiază de scutire directă la pata accizelor și în situația în care a avut numai calitatea de *distribuitor*.

Acest procedeu este eronat, așa cum s-a susținut în motivele de recurs și actele de impunere, întrucât *aprovizionarea la prețuri fără accize* constituie beneficiul *persoanelor care dețin certificat de autorizare pentru navigație*, astfel cum rezultă din prevederile art.113.1.2. alin.2 din H.G. nr.44/2004.

În cazul acestor persoane, care dețin certificat de autorizare pentru navigație, scutirea se acordă direct, adică nu plătesc acciza, dacă se aprovizionează de la un antrepozit fiscal sau de la un distribuitor de combustibil pentru navigare, care este autorizat (art.113.1.2. alin.1).

Trebuie precizat că în cazul produselor energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru navigația în apele comunitare și pe căile navigabile interioare, se disting două categorii de persoane – distribuitorul și utilizatorul final, adică acele persoane care au certificat de autorizare pentru navigație.

Legiuitorul a înțeles să aplice scutirea directă numai pentru acele persoane care au certificat de navigație, deoarece potrivit art.206⁶⁰ alin.1 lit.b) Cod fiscal, *sunt scutite* de la plata accizelor produsele energetice livrate în vederea *utilizării* drept combustibil pentru navigație în apele comunitare și căile navigabile interioare.

În normele metodologice se prevede la pct.113.1.2. alin.(1) că scutirea se acordă direct dacă *aprovizionarea* se face de la un operator care deține *autorizație de distribuitor* de combustibil pentru navigație, care în baza pct.113.1.2. alin.(20), efectuează *aprovizionarea navelor* la prețuri fără acciză.

Din prevederile pct.113.1.2 alin.22 din Normele metodologice rezultă că pentru cantitățile de produse energetice livrate la prețuri fără accize distribuitorul poate solicita compensarea sau restituirea accizelor.

Interpretarea logică și sistematică a textelor normative cu aplicabilitate în materia supusă analizei fundamentează concluzia că sunt scutite de plata accizelor pentru combustibil pentru navigație numai persoanele care utilizează efectiv combustibilul cu această destinație, iar distribuitorii, pentru că livrează produsul fără acciză au drept la compensarea/ restituirea accizelor pe care le-au achitat.

Reclamanta-intimată este autorizată ca distribuitor, dar aceasta înseamnă că acele persoane care au certificat de autorizație pentru navigație, dacă se aprovizionează de la reclamantă, vor plăti prețul fără acciză.

În concluzie, textele legale expuse relevă că în cazul distribuitorilor de produse energetice pentru aprovizionarea navelor, aceștia efectuează livrarea la prețuri fără accize, însă distribuitorul nu intră în sfera de scutiri, el având obligația de a plăti acciza, pe care apoi solicită să fie compensată sau restituită de la organul fiscal.

Scutirea directă de acciză, respectiv achiziționarea combustibilului fără acciză constituie beneficiul persoanelor care dețin certificat de autorizare pentru navigație și nu al distribuitorului, care livrează produsele la preț fără acciză, iar acciza, pe care a plătit-o pentru produsele livrate la prețuri fără acciză, se recuperează prin restituire sau compensare de la organul fiscal.

Trebuie precizat că scutirile sunt de strictă interpretare și nu pot fi aplicate prin analogie sau după alte criterii neprevăzute în actele normative care reglementează materia.

Practica administrativă a altor unități vamale nu conduce la obligația asimilării acestora de alte entități de profil, întrucât aceasta este lipsită de relevanță juridică, obligatorie fiind numai interpretarea legală, care se face printr-un *act normativ de același nivel cu actul vizat* sau printr-o interpretare oficială, conform prevederilor art.5 alin.(1) și (2) din Codul fiscal.

În speță, adresa DRAOV .X. reprezintă un punct de vedere al acestui organ vamal și nu al unei autorități vamale sau fiscale căreia i s-a atribuit în competență interpretarea normelor legale aplicabile în materie fiscală.

În concluzie, recursurile sunt fondate, astfel că în baza art.312 Cod procedura civilă, urmează a fi admise și se va modifica sentința atacată în sensul respingerii acțiunii reclamantei ca neîntemeiată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursurile declarate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., în numele și pe seama Autorității Naționale a Vămirilor, în nume propriu și în numele Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.), împotriva Sentinței civile nr..X. din 31 ianuarie 2013 și Sentinței civile nr..X. din 8 aprilie 2013 ale Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 31 ianuarie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. .X. SA, ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 6 iunie 2014.

JUDECATOR,

.X.

JUDECATOR,

.X.

JUDECATOR,

.X.

MAGISTRAT ASISTENT,

.X.