

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR...../.....2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Autoritatea Nationala a Vamilor, Directia regionala pentru accize si operatiuni vamale C, Serviciul antifrauda fiscala si vamala, Compartimentul Inspectie Marfuri Accizabile prin adresa nr....., inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr....., cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere nr.X/02.07.2008 emisa de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale C.

Contestatia are ca obiect suma totala, reprezentand:

- accize
- dobanzi aferente accizelor
- penalitati de intarziere aferente accizelor
- majorari de intarziere aferente accizelor

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in raport de data primirii Deciziei de impunere nr.X/02.07.2008, **respectiv 02.07.2008**, asa cum rezulta din stampila societatii aplicata pe prima pagina a deciziei de impunere si de data depunerii contestatiei, **respectiv 04.07.2008**, asa cum reiese din stampila registraturii Directiei regionale pentru accize si operatiuni vamale, aplicata pe originalul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207, art. 209 alin.1 lit. b) din Ordonanta Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata **SC X SRL**.

I.Prin contestatia formulata SC X SRL precizeaza :

Referitor la modalitatea de efectuare a controlului fiscal, vicii de forma care ar impune anularea actului administrativ fiscal, societatea precizeaza:

Organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile art.13 din Codul de procedura fiscala, potrivit caruia „interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege” intrucat invocand in analiza cauzei adresa nr...../19.03.2008 emisa de o directie de specialitate din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor au reinterpretat legea si au aplicat-o eronat, contrazicand principiul potrivit caruia trebuie respectata vointa legiuitorului astfel cum se regaseste in lege.

Totodata, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au incalcat si principiul bunei credinte enuntat la art.12 din Codul de procedura fiscala, intrucat organele de inspectie fiscala au ignorat toate obiectiunile societatii si le-au respins *de plano*, fara a prezenta contraargumente.

Societatea mai precizeaza ca in timpul controlului, la data de 26.06.2008 a formulat o cerere de suspendare a controlului inregistrata la Autoritatea Nationala a Vamilor sub nr...../26.06.2008, pana la obtinerea unor puncte de vedere din partea Ministerului Transporturilor si Ministerului Economiei si Finantelor fata de speta, urmare a unor memorii depuse la aceste institutii.

Prin adresa nr...../27.07.2008 emisa de Autoritatea Nationala a Vamilor –Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale C a instiintat societatea ca cererea de suspendare a fost respinsa.

Societatea sustine ca respingerea cererii de suspendare este nelegala deoarece asa cum rezulta din Ordinul nr.708/2006 asupra cererii trebuia sa se pronunte conducatorul inspectiei fiscale competent, conform art.209 Cod de procedura fiscala si totodata trebuia intocmit un referat de catre organele de inspectie fiscala, procedura ce nu s-a respectat.

Referitor la fondul cauzei societatea precizeaza:

Societatea desfasoara activitati comerciale in domeniul portuar, manipulari, depozitari de marfuri in Portul C. Una dintre aceste activitati implica folosirea unor macarale plutitoare care muta marfuri vrac dintr-o nava in alta sau din nava pe uscat.

Combustibilul necesar utilizarii acestor macarale este motorina, ce alimenteaza un motor care la randul sau produce energie electrica, energie care pune in functiune toate ansamblurile acestui utilaj.

Pentru functionarea acestor macarale plutitoare societatea achizitioneaza aproximativ tone de motorina anual, in regim de scutire la plata accizelor.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca operatiunea de folosire a motorinei pentru macaralele plutitoare nu mai este o operatiune scutita de plata accizelor. In sustinerea constatarilor, organele de inspectie fiscala au invocat adresa nr...../19.03.2008 emisa de Directia de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si finantelor prin care se precizeaza ca « *motorina utilizata de macaralele plutitoare pentru desfasurarea unor activitati comerciale nu intra sub incidenta prevederilor respective si astfel nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor.* »

De asemenea, organele de inspectie fiscala au facut referire la Comitetul de Accize de pe langa Comisia Europeana, care a opinat ca scutirea de accize se acorda numai in masura in care aceasta este expres prevazuta in legislatia nationala, iar conform opiniei organului de inspectie fiscala , in cazul societatii era necesar ca legea sa prevada expres cuvintele « macarale plutitoare » pentru a beneficia de scutire.

Societatea sustine ca prin interpretarea termenilor de « navigatie » si « motor pentru navigatie » organele de inspectie fiscala au adaugat la lege.

Referitor la « navigatie », organele de inspectie fiscala au omis ca macaralele plutitoare sunt calificate drept nave, care detin « atestat de bord » si « certificat de siguranta a constructiei si echipamentelor navei » in conformitate cu art.51³ alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.42/1997, act normativ care defineste activitatea de transport naval, activitatile conexe si activitatile auxiliare transportului in apele nationale navigabile interioare si in porturile romanesti.

Potrivit acestor documente, macaralele plutitoare au dreptul de a arbora pavilionul roman si sunt considerate in mod expres si explicit « nave » destinate « navigatiei » pe apele nationale navigabile.

De asemenea, la art.23 din acelasi act normativ se precizeaza ca sunt considerate nave « macaralele plutitoare si alte asemenea, cu sau fara propulsie,[...] ».

Chiar si in Codul fiscal se admite ca navigatia este compusa din transport, dar si din prestari de servicii cu titlu oneros, care sunt serviciile anexe si conexe transportului.

Mai mult, in ceea ce priveste definitia termenului « navigatie » si aria activitatilor cuprinse in acest termen prin adresa nr...../18.06.2008 emisa de Directia Generala Transport Naval din cadrul Ministerului Transporturilor se precizeaza ca « *macaralele plutitoare sunt nave (ambarcatiuni) utilizate la operarea navelor (activitati de transport naval-navigatie) iar motorina este utilizata in cazul macaralelor plutitoare pentru a produce energie electrica la bordul acestor nave.* »

Societatea precizeaza ca in raport de prevederile din Normele metodologice pct.23.1 alin.4 care precizeaza ca « se pot aproviziona cu produse energetice destinate exclusiv utilizarii drept combustibil pentru motor... pentru navigatia pe caile navigabile interioare la preturi fara accize :... b) persoana care detine certificat de autorizare pentru navigatie », s-a adresat Autoritatii Navale Romane cu cerere pentru eliberarea unui « certificat de autorizare pentru navigatie » in sensul impus de art.201 din Codul fiscal si de pct.23 alin.4 lit.b din Normele metodologice.

Prin raspunsul Autoritatii Nationale a Vamilor, respectiv prin adresa nr...../26.01.2007 s-a comunicat ca « *autorizatia eliberata societatii dvs. de ANR pentru activitati de transport naval, auxiliare si conexe acestora este considerata ca si certificat in acest sens, in conformitate cu normele metodologice 23.1 pct.4 corespunzatoare art.201 din Codul fiscal* ».

In aceasta adresa s-a facut referire la « Autorizatia pentru desfasurarea activitatilor de transport naval in porturi si pe cai navigabile » seria valabila pana in 09.04.2012, emisa pe numele societatii.

Avand in vedere ca societatea detine « autorizatii pentru navigatie » , aceasta poate folosi combustibil in regim de scutire de la plata accizelor.

In plus, societatea mentioneaza ca prin O.G. nr.42/1997, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu anul 2004, a fost inlocuit termenul de « navigatie » cu termenul de « transport naval si activitati conexe/ auxiliare » , Codul fiscal si Normele

metodologice privind aplicarea Codului fiscal referindu-se in varianta actualizata a anului 2008 la termenul de « *autorizatie pentru navigatie* », un termen desuet , aflat in neconcordanta cu norma legala ce reprezinta sediul materiei transporturilor navale.

Referitor la definitia termenului « motor pentru navigatie », considerat de organul de inspectie fiscala ca fiind acel motor care propulseaza nava, societatea precizeaza ca potrivit art.24 din O.G nr.42/1997 « *fac parte din nave instalatiile, masinile si motoarele care asigura propulsia navelor sau produc o alta actiune mecanica, impreuna cu mecanismele si mijloacele necesare transmiterii acestei actiuni, toate echipamentele necesare navigatiei...* ».

Prin urmare, motor pentru navigatie este orice motor care serveste indeplinirii scopului navei, nava care efectueaza operatiuni de navigatie/transport naval sau activitati conexe, precum este motorul macaralei plutitoare.

In ceea ce priveste combustibilul, acesta este folosit pentru producerea energiei electrice necesare actionarii celorlalte motoare ale macaralei, astfel incat este incidenta si teza ultima a articolului din Codul fiscal, conform careia este scutita de la plata accizelor electricitatea produsa la bordul ambarcatiunilor.

Societatea sustine ca prin scutirea de la plata accizelor in cazul combustibilului folosit la « navigatie », legiuitorul a urmarit includerea intregului proces economic al transportului naval incepand cu incarcarea marfurilor, transportul efectiv si descarcarea acestora, ca o facilitate si incurajare a acestui gen de activitati, pentru a crea premise economice favorabile si in ultima instanta, pentru a mentine preturile la un nivel competitiv.

In aceasta situatie ar fi absurda o fractionare a procesului de transport din punct de vedere al tratamentului fiscal.

Fata de cele de mai sus, societatea sustine ca activitatea de incarcare/descarcare nave cu macarale plutitoare reprezinta o activitate conexa/auxiliara transportului naval, deci este activitate asimilata transportului naval, este o prestare de servicii cu scop oneros, astfel incat se incadreaza in cazul de scutire de la plata accizelor pentru combustibil prevazut de art.201 alin.1 lit.b) din Codul fiscal.

Pe de alta parte societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a ignorat existenta unor autorizatii de utilizator final emise chiar de organele fiscale in perioada 2005-2006 prin care s-a autorizat folosirea combustibilului in regim de scutire de la plata accizelor pentru macaralele plutitoare.

Ulterior, incepand cu anul 2007, tot sub controlul permanent al organelor fiscale societatea a beneficiat de scutire directa de la plata accizelor in baza autorizatiei pentru navigatie, respectiv in baza autorizatiei seria valabila pana in data de 09.04.2012.

Astfel, societatea sustine ca a detinut in permanent autorizatii de utilizator final, conform prevederilor legale de la acea data, eliberate de Ministerul Finantelor Publice-Directia generala a finantelor publice C in temeiul carora s-a permis societatii achizitionarea motorinei in regim de scutire de la plata accizelor.

Prin urmare, rezulta ca in anii 2005 si 2006 Ministerul Finantelor a permis societatii sa achizitioneze combustibil fara plata accizelor pentru activitatea desfasurata cu macaralele plutitoare.

Cu ocazia parcurgerii procedurii de obtinere a autorizatiei se intocmea de fiecare data un memoriu, care continea destinatia combustibilului. Mai mult, toate cantitatile de combustibil erau monitorizate si raportate conform unei proceduri specifice, catre Directia generala a finantelor publice C, care aproba punctual consumul combustibilului. Numai dupa justificarea consumului, respectiv precizarea ca acest combustibil a fost folosit pentru operarea marfurilor cu macarale plutitoare si epuizarea lotului de combustibil alocat prin autorizatie, se permitea societatii sa demareze procedura de obtinere a urmatoarei autorizatii.

In ceea ce priveste valabilitatea certificatului de autorizare pentru navigatie folosit din anul 2007, situatia este similara, mai ales ca exista si adrese ale autoritatilor din domeniul naval care confirma justetea scutirii de la plata accizelor pentru combustibilul folosit de macaralele plutitoare.

Fata de cele de mai sus, societatea sustine ca nu este in culpa pentru utilizarea motorinei in regim de scutire de la plata accizelor intrucat a actionat in deplina legalitate, cu autorizarea organelor fiscale, scopul folosirii combustibilului fiind intotdeauna facut public si respectat.

Singurul moment de la care poate fi retinuta o eventuala culpa a societatii, ar putea fi de la data incheierii controlului, respectiv 02.07.2008.

Societatea considera ca pentru solutionarea cauzei este necesar punctul de vedere al Comisiei de Proceduri Fiscale si ca util pentru solutionarea contestatiei ar fi si raspunsul Directiei Legislatie in Domeniul Accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor la memoriul formulat de societate si inregistrat sub nr...../25.06.2008.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr...../02.07.2008 care a stat la baza intocmirii deciziei de impunere nr.X /02.07.2008 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Regionale pentru Accize si Operatiuni Vamale C, Serviciul Antifrauda Fiscala si Vamala, Compartimentul Inspectie Marfuri Accizabile, au efectuat verificarea accizelor armonizate aferente produselor energetice achizitionate in anii fiscali 2005, 2006 si 2007 si utilizate drept combustibil pentru functionarea macaralelor plutitoare.

Societatea la infiintare (1994) a avut denumirea SC M SRL. In anul 1997 s-a transformat in SC M SA , in anul 2005 si-a schimbat numele in SC X SA iar in prezent (din 06.12.2007) se numeste SC X SRL”.

Principalii furnizori pentru uleiurile minerale, respectiv produsele energetice utilizate drept combustibil pentru functionarea macaralelor plutitoare sunt :SC P SA –punct de lucru C si SC R SA C.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea principala a SC X SRL consta in incarcarea/descarcarea de marfuri intre nave si barje, manipularile de marfuri fiind efectuate cu ajutorul a trei macarale plutitoare pe care societatea le are in exploatare, pentru aceste servicii prestate contribuabilul incasand contravaloarea acestora de la clienti in baza facturilor emise.

Motoarele care actioneaza macaralele pe timpul manipularilor de marfuri functioneaza cu motorina achizitionata de furnizorii mai sus mentionati.

Referitor la macaralele plutitoare, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea sunt dotate cu motoare folosite exclusiv la angrenarea partilor mobile ale macaralei in procesul de incarcare/descarcare marfuri, motoarele neputand fi utilizate pentru propulsia proprie, deoarece in constructie acest lucru nu este prevazut.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a beneficiat de scutire directa de la plata accizelor conform prevederilor art.201 din Codul fiscal.

Pentru achizitiile de motorina efectuate de societate in perioada 2005-2006 societatea a beneficiat de scutire directa conform art.201 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.23(2) din Normele metodologice de aprobare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004. Aceasta scutire a fost acordata in baza urmatoarelor autorizatii de utilizator final, eliberate de Directia generala a finantelor publice C.

In anul 2007, efectuand aceleasi operatiuni societatea a beneficiat de scutire conform art.201 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila de la 01.01.2007 si punctului 23.1 (4) aplicabil in perioada 01.01.2007-02.03.2007, respectiv punctului 23.1 (4) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Aceasta scutire a fost acordata in baza unui certificat de autorizare pentru navigatie.

In urma unui control inopinat , efectuat de catre inspectori din cadrul Directiei Regionale pentru Accize si Operatiuni Vamale C la SC X SRL organele de inspectie fiscala au solicitat Directiei de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor precizari referitoare la regimul accizelor pentru motorina utilizata de macaralele plutitoare in activitatea de incarcare/descarcare marfuri desfasurata de societate in porturi.

Cu adresa nr...../19.03.2008 emisa de Directia de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor si adresa nr..... din 25.03.2008 emisa de Directia Supraveghere Accize si Operatiuni Vamale din cadrul Autoritatii Nationale a Vamilor s-a comunicat ca motorina utilizata de macaralele plutitoare pentru desfasurarea unor activitati comerciale, nu intra sub incidenta prevederilor art.201 alin.(1) din Codul fiscal si astfel nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor.

Totodata, in ceea ce priveste regimul de taxare a produselor energetice utilizate drept combustibil de catre structurile plutitoare la nivel comunitar, in aceeaasi adresa a Directiei de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor se face referire la solutia, linia directoare, Comitetului de accize de pe langa Comisia Europeana, prezentata in cadrul reuniunii din 31.01-01.02.2008, care precizeaza ca pentru aplicarea unui regim de scutire de la plata accizelor in cazul macaralelor plutitoare , acesta trebuie prevazut expres in legislatia nationala.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au constatat ca motorina utilizata de macaralele plutitoare, fara autopropulsie, pentru desfasurarea unor activitati comerciale, nu intra sub incidenta art.201 alin.1 din Codul fiscal si nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor.

Mai mult, in cazul macaralelor plutitoare, detinute si folosite in exploatare de catre SC X SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca motorina achizitionata in scutire de la plata accizelor, nu a fost utilizata drept combustibil pentru motorul care ar propulsa structura

plutitoare, deoarece din constructie aceste macarale nu sunt dotate cu motoare pentru autopropulsie.

In ceea ce priveste regimul de scutire de la plata accizelor pentru motorina utilizata de macaralele plutitoare, fara autopropulsie, pentru desfasurarea unor activitati comerciale organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta nu a fost prevazut expres in legislatia nationala.

Fata de cele de mai sus si avand in vedere prevederile art.201 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca societatea nu a respectat destinatia finala a motorinei achizitionata in regim de scutire si care trebuia folosita drept carburant pentru navigatia maritima internationala si pentru navigatia pe caile navigabile interioare, aceasta fiind folosita de macaralele plutitoare, fara autopropulsie, pentru desfasurarea unor activitati comerciale.

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.192 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca acciza devine exigibila la data emiterii facturilor de cumparare a produselor energetice iar in conformitate cu prevederile pct.17 alin.1 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare "acciza se plateste in termen de 5 zile de la data la care a devenit exigibila".

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea valorii accizelor datorate in conformitate cu prevederile art.162 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a pct.1 alin.1 lit.g din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii obligatia platii unei accize in suma de lei.

Pentru neachitarea in termenul legal a accizei datorata bugetului statului organele de inspectie fiscala au calculat accesorii:

- dobanzi aferente accizelor
- penalitati de intarziere aferente accizelor
- majorari de intarziere aferente accizelor

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la

dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Referitor la exceptiile de procedura invocate de societate, respectiv « vicii de forma care ar impune anularea actului administrativ fiscal » se retin urmatoarele :

Prin contestatie societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile art.13 din Codul de procedura fiscala, potrivit caruia „interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege” si principiul bunei credinte enuntat la art.12 din Codul de procedura fiscala, intrucat organele de inspectie fiscala au ignorat toate obiectiunile societatii si le-au respins *de plano*, fara a prezenta contraargumente.

De asemenea , societatea sustine ca respingerea cererii de suspendare a inspectiei fiscale este nelegala deoarece asa cum rezulta din Ordinul nr.708/2006 asupra cererii trebuia sa se pronute conducatorul inspectiei fiscale competent conform art.209 Cod de procedura fiscala si totodata trebuia intocmit un referat de catre organele de inspectie fiscala, procedura ce nu s-a respectat.

Potrivit art.46 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala ,republicata : **« Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.»**

Prin urmare, exceptiile de procedura invocate de societate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat conditiile de nulitate prevazute la art.46 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, mentionate mai sus nu sunt indeplinite, actul administrativ contestat, respectiv Decizia de impunere nr.X/02.07.2008 continand toate elementele prevazute de lege.

In ceea ce priveste argumentul societatii ca respingerea cererii de suspendare a inspectiei fiscale este nelegala deoarece asa cum rezulta din Ordinul nr.708/2006 asupra cererii trebuia sa se pronute conducatorul inspectiei fiscale competent, conform art.209 Cod de procedura fiscala se retine ca aceste aspecte vizeaza procedura de control, aspecte care nu intra in competenta Directiei generale de solutionare a contestatiilor.

Avand in vedere ca exceptiile de procedura invocate de societate sunt neintemeiate, Directia generala de solutionare a contestatiilor va proceda la analiza contestatiei pe fond.

Referitor la suma totala reprezentand:

- accize
- dobanzi aferente accizelor
- penalitati de intarziere aferente accizelor
- majorari de intarziere aferente accizelor,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca motorina utilizata de macaralele plutitoare pentru desfasurarea unor activitati comerciale intra sub incidenta scutirii de la plata accizelor in conditiile in care macaralele plutitoare sunt „nave” si sunt utilizate pentru activitati conexe activitatilor de transport naval care se desfasoara in porturi si pe caile navigabile interioare.

In fapt, in perioada 2005-2007 societatea a desfasurat activitati comerciale in domeniul portuar, constand in operatiuni de incarcare/descarcare de marfuri. Aceste operatiuni au fost efectuate cu ajutorul a trei macarale plutitoare, ale caror motoare folosesc drept combustibil motorina.

Societatea a achizitionat combustibilul necesar functionarii macaralelor de la SC P SA -punct de lucru C si de la SC R SA in regim de scutire de la plata accizelor.

Pentru achizitiile de motorina efectuate de societate in perioada 2005-2006 societatea a beneficiat de scutire directa conform art.201 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.23(2) din Normele metodologice de aprobare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004. Aceasta scutire a fost acordata in baza autorizatiilor de utilizator final, eliberate de Directia generala a finantelor publice C, in perioada februarie 2005-decembrie 2006.

In anul 2007, efectuand aceleasi operatiuni societatea a beneficiat de scutire conform art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila de la 01.01.2007 si punctului 23.1 (4) aplicabil in perioada 01.01.2007-02.03.2007, respectiv punctului 23.1 (4)

lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Aceasta scutire a fost acordata in baza unui certificat de autorizare pentru navigatie.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca motorina utilizata de macaralele plutitoare, fara autopropulsie, pentru desfasurarea unor activitati comerciale nu intra sub incidenta prevederilor art.201 alin.(1) din Codul fiscal si nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor.

Constatarile organelor de inspectie fiscala au avut la baza si adresa nr...../19.03.2008 emisa de Directia de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor precum si adresa nr...../25.03.2008 emisa de Directia de Supraveghere Accize si Operatiuni Vamale din cadrul Autoritatii Nationale a Vamilor, potrivit carora motorina utilizata de macaralele plutitoare pentru desfasurarea unor activitati comerciale nu intra sub incidenta prevederilor art.201 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si astfel nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor.

De asemenea organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat destinatia finala a motorinei achizitionate in regim de scutire de la plata accizelor intrucat aceasta nu a fost folosita drept carburant pentru navigatia maritima internationala si pentru navigatia pe caile navigabile interioare, ci pentru desfasurarea unor activitati comerciale.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza bugetului de stat accize in suma totala de lei si accesorii aferente in suma de lei.

In drept, pentru perioada 2005 si 2006 in speta sunt incidente prevederile art. 201 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

Scutiri pentru uleiuri minerale

“(1) Sunt scutite de la plata accizelor:[...]”

c) uleiurile minerale livrate în vederea utilizării drept carburant pentru navigația maritimă internațională și pentru navigația pe căile navigabile interioare, altele decât navigațiile de agrement în scop privat. [...]. “

Incepand cu 01.01.2007 in speta sunt incidente prevederile art.201 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza:

(1) Sunt scutite de la plata accizelor:

b) produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor private de agrement. De asemenea, este scutită de la plata accizelor și electricitatea produsă la bordul ambarcațiunilor. [...]

Potrivit acestor prevederi legale, pentru perioada 2005-2006 sunt scutite de la plata accizelor uleiurile minerale livrate în vederea utilizării drept carburant pentru navigația maritimă internațională și pentru navigația pe căile navigabile interioare, iar începând cu data de 01.01.2007 sunt scutite produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit.

Transportul naval precum și activitățile conexe și auxiliare transportului naval au fost reglementate prin Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval, republicată, în vigoare pe perioada supusă verificării, care la art.(1) alin.(1) și art. (2) precizează:

“(1) Transportul naval este reglementat prin prevederile prezentei ordonanțe și ale altor acte normative emise de Guvern sau de autoritatea de stat competentă, precum și prin prevederile acordurilor și convențiilor internaționale la care România este parte.

ART. 2

“ Prevederile prezentei ordonanțe se aplică activităților de transport naval, activităților conexe și activităților auxiliare acestora, care se desfășoară în apele naționale navigabile și în porturile românești, navelor care arborează pavilionul român, navelor care arborează pavilion străin și navighează în apele naționale navigabile ale României, precum și personalului navigant român.”

Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul naval, republicată a fost modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.74/2006, care la art.1 pct.1 și 2, cu aplicabilitate începând cu data de 09.10.2006 precizează:

“1. Titlul ordonanței va avea următorul cuprins:

"ORDONANȚĂ

privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare"

2. Articolul 1 va avea următorul cuprins:

"ART. 1

(1) Transportul maritim și pe căile navigabile interioare este reglementat prin prevederile prezentei ordonanțe și ale altor acte

normative, precum și prin prevederile acordurilor și convențiilor internaționale la care România este parte.”

Potrivit prevederilor art. 2 același act normativ:

“Prevederile prezentei ordonanțe se aplică activităților de transport naval, activităților conexe și activităților auxiliare acestora, care se desfășoară în apele naționale navigabile și în porturile românești, navelor care arborează pavilionul român, navelor care arborează pavilion străin și navighează în apele naționale navigabile ale României, precum și personalului navigant român.”

Potrivit art.19 lit.b) pct.2 din Ordonanța Guvernului nr.22/1999 privind administrarea porturilor și a căilor navigabile, precum și desfășurarea activităților de transport naval în porturi și pe căi navigabile

“(1)[.], activitățile de transport naval care se desfășoară în porturi și pe căi navigabile sunt clasificate astfel:

a) activități de transport de mărfuri și/sau de persoane cu nave, [...]

b) activități conexe activităților de transport naval, care cuprind:[...]

2. activitățile în legătură cu operarea navelor, cum ar fi: încărcarea/descărcarea navelor, depozitarea, stivuirea, amararea, sortarea, marcarea, paletizarea, pachetizarea, containerizarea, însăcuirea și alte activități privind mărfurile, expedițiile interne și internaționale, agenturarea, brocherajul, curățarea hambarelor și a magaziiilor navelor, buncherajul, curățarea și degazarea tancurilor navelor;”

Prin urmare, activitățile privind încărcarea/descărcarea navelor reprezintă activități în legătura cu operarea navelor, conexe activităților de transport naval.

Potrivit art.23 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval, republicată:

*“Sunt nave, în înțelesul prezentei ordonanțe, navele maritime și fluviale de orice tip, propulsate sau nepropulsate, care navighează la suprafață sau în imersie, destinate transportului de mărfuri și/sau de persoane, pescuitului, remorcajului sau împingerii, aparate plutitoare cum ar fi: drage, elevatoare plutitoare, **macarale plutitoare**, graifere plutitoare și altele asemenea, cu sau fără propulsie,[...]”*

Art.24 din același act normativ precizează:

“Fac parte din nave instalațiile, mașinile și motoarele care asigură propulsia navei sau produc o altă acțiune mecanică, împreună cu mecanismele și mijloacele necesare transmiterii acestei acțiuni, toate echipamentele necesare navigației, diferitelor manevre, siguranței navei,

salvării vieții omenești, prevenirii poluării, comunicațiilor, igienei și exploatării potrivit destinației navei, precum și proviziile.”

Se retine faptul ca prin adresa nr...../11.02.2005, Autoritatea Nationala a Vamilor precizeaza “*la republicarea OG nr.42/1997 in M.Of.210/10.03.2004, termenul de “activitati de navigatie civila” a fost inlocuit cu termenul de “transport naval” pentru ratiuni de integrare europeana.[...]* .

Prin urmare, din coroborarea prevederilor art.201 alin.1 lit.c) (pentru perioada 2005-2006), respectiv ale lit.b) (incepand cu 01.01.2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale legislatiei fiscale, respectiv ale Legii nr.571/2003, ale Ordonantei nr.42/1997 privind transportul naval/transportul maritim si pe caile navigabile interioare si ale art.19 din Ordonanta Guvernului nr.22/1999 privind administrarea porturilor și a căilor navigabile, precum și desfășurarea activităților de transport naval în porturi și pe căi navigabile, rezulta ca sunt scutite ***uleiurile minerale/ produsele energetice livrate în vederea utilizării drept carburant pentru nave, pentru activitati de transport naval.***

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala, rezulta ca activitatea principala a SC X SRL consta in incarcarea/descarcarea de marfuri intre nave si barje, societatea fiind autorizata de Autoritatea Navala Romana sa desfasoare activitati de “incarcare/descarcare nave”, conform autorizatiei nr..... emisa in data de 19.03.2004 si valabila pana la data de 09.04.2012.

Prin urmare, societatea a desfasurat in perioada verificata o activitate conexa activitatilor de transport naval.

Se retine faptul ca manipularile de marfuri au fost efectuate cu ajutorul a trei macarale plutitoare, care detin atestate de bord eliberate de Autoritatea Navala Romana Capitania Portului C si *care reprezinta nave* in intelesul art.23 din Ordonanta Guvernului nr.42/1997 privind transportul maritim si pe caile navigabile interioare .

De asemenea se retine ca pentru functionarea macaralelor, in perioada 2005-2007 ,societatea a achizitionat motorina, care reprezinta *ulei mineral* conform prevederilor art.175 alin.(2) pct.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate in perioada 01.01.2005-31.12.2006, respectiv *produs energetic* conform prevederilor art.175 alin.(3) pct.c) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.01.2007.

Se retine faptul ca prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca motorina utilizata de societate in perioada 2005-2007 de macaralele plutitoare, pentru desfasurarea unor activitati comerciale nu intra sub incidenta prevederilor art.201 alin.(1) din Codul fiscal si deci nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor, avand in vedere adresa nr...../19.03.2008 emisa de Directia de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, potrivit careia:

“Avand in vedere prevederile actuale din Codul fiscal, respectiv cele de la art.201 lit.b), f) si g) , precum si cele ale pct.23 de la titlul VII din normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare , [...], consideram ca fiind corect punctul de vedere in sensul ca motorina utilizata de macaralele plutitoare pentru desfasurarea unor activitati comerciale, nu intra sub incidenta prevederilor respective si astfel nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor.”

In ceea ce priveste regimul de taxare a produselor energetice utilizate drept combustibil de catre structurile plutitoare la nivel comunitar, mentionam ca in acest sens Comitetul de accize a prezentat in cadrul reuniunii din 31 ianuarie -1 februarie 2008, o solutie (linie directoare) aferenta problemei in cauza.

In aceste conditii, tinand seama de solutia Comitetului de accize, pentru aplicarea unui regim de scutire de la plata accizelor in cazul prezentat de dv., acesta trebuie prevazut expres in legislatia nationala.”

Se retine faptul ca ulterior inspectiei fiscale si emiterii deciziei de impunere nr.X/02.07.2008, contestata, prin adresa nr./16.10.2008 catre Directia de Supraveghere Accize si Operatiuni vamale inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr...../17.10.2008 Directia de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor revine la avizul nr./19.03.2008, anexata la dosarul cauzei, precizand ca: *„in ceea ce priveste regimul accizelor pentru produsele energetice utilizate la bordul structurilor plutitoare autopropulsate si a celor nepropulsate cu mijloace proprii, in alte scopuri decat navigatie si in special pentru indeplinirea activitatilor comerciale, industriale sau a altor activitati profesionale – **domeniu in care se incadreaza si activitatea macaralelor plutitoare[...]**, ca regimul respectiv nu este expres reglementat de directiva comunitara. Aceasta situatie a condus la o aplicare diferita a regimului accizelor intre statele membre, doar unele dintre acestea*

aplicand scutirea de la plata accizelor. Acest fapt a condus in anul 2007 la analiza situatiei in cadrul Comitetului de accize, care, in vederea solutionarii a emis la inceputul anului 2008 unele orientari/linii directoare.

Din analiza liniilor directoare emise de Comitetul de Accize, rezulta ca statele membre pot aplica regimul de scutire de la plata accizelor si pentru produsele energetice utilizate la bordul structurilor plutitoare in alte scopuri decat de navigatie, pentru indeplinirea activitatilor lor comerciale, industriale sau alte activitati profesionale.

Pe de alta parte, prin aceeasi adresa se precizeaza:

„[...] potrivit prevederilor lit.b) a art.23 din O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim si pe caile navigabile interioare, republicata, sunt considerate nave si instalatiile plutitoare, cum ar fi: drage, elevatoare plutitoare, **macarale plutitoare**, graifere plutitoare si altele asemenea, **cu sau fara propulsie**.

De asemenea, in conformitate cu prevederile pct.2 al lit.b) de la art.19 din Ordonanta Guvernului nr.22/1999 privind administrarea porturilor si a cailor navigabile, precum si in desfasurarea activitatilor de transport naval in porturi si pe cai navigabile, cu modificarile si completarile ulterioare, **activatile in legatura cu operarea navelor, cum ar fi: incarcarea/descarcarea navelor fac parte din categoria activitatilor de transport naval (activitati conexe) care se desfasoara in porturi si pe caile navigabile interioare.**

In contextul celor de mai sus, in urma reanalizarii legislatiei nationale care reglementeaza regimul accizelor, in corelare cu legislatia din domeniul transporturilor si cu liniile directoare ale Comitetului de Accize, rezulta ca si produsele energetice utilizate pentru desfasurarea activitatii respective intra sub incidenta scutirii de la plata accizelor prevazuta de art.201 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceste conditii, raspunsul directiei noastre transmis ANV cu nr.285276/2008 care prezinta o interpretare restrictiva a prevederilor legale, va fi inlocuit cu prezenta scrisoare.”

Asa cum rezulta din avizul directiei de specialitate rezulta ca activatile in legatura cu operarea navelor, respectiv incarcarea/descarcarea navelor fac parte din categoria activitatilor conexe transportului naval care se desfasoara in porturi si pe caile navigabile interioare iar produsele energetice utilizate pentru

desfasurarea activitatii de incarcare/descarcare marfuri intra sub incidenta scutirii de la plata accizelor prevazuta de art.201 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, asa cum rezulta din dosarul cauzei, societatea a depus la Directia de legislatie in domeniul accizelor un memoriu referitor la aplicarea prevederilor art.201 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a pct.23 alin.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu adresele nr...../01.08.2008 si respectiv/07.10.2008, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei de legislatie in domeniul accizelor raspunsul formulat de aceasta directie de specialitate la memoriul formulat de catre societate.

Cu adresa nr...../16.10.2008 inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr...../17.10.2008, Directia de legislatie in domeniului accizelor a comunicat SC X SRL urmatoarele:

„Avand in vedere documentatia prezentata de dv. pe linia activitatii desfasurate de macaralele plutitoare si in urma reanalizarii legislatiei nationale care reglementeaza regimul accizelor, in corelare cu legislatia in domeniul transporturilor si cu liniile directoare ale Comitetului de Accize de la nivelul Comisiei Europene, s-a stabilit ca produsele energetice utilizate pentru desfasurarea activitatii respective intra sub incidenta scutirii de la plata accizelor prevazuta la art.201 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.”

Prin urmare, avand in vedere cele retinute mai sus, avizele directiei de specialitate date in speta, rezulta ca uleiurile minerale/ produsele energetice utilizate pentru desfasurarea activitatii de catre societate intra sub incidenta scutirii de la plata accizelor prevazute la art.201 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada 2005-2006, respectiv art.201 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dar, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au analizat daca din documentele societatii, respectiv facturi de achizitie, bonuri de consum, rapoarte de consum intocmite pentru fiecare macara in parte, rezulta ca motorina achizitionata de SC X SRL in regim de scutire de la plata accizelor, in perioada 2005-2007, a fost utilizata in intregime drept

carburant/combustibil pentru functionarea macaralelor plutitoare in activitati conexe transportului naval, respectiv pentru operatiuni de incarcare/ descarcare, scutite conform prevederilor art.201 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 2005-2006), respectiv prevederilor art.201 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (aplicabila de la 01.01.2007) si pentru care i-au fost emise autorizatiile de utilizator final, respectiv certificatul de autorizare pentru navigatie.

Avand in vedere cele retinute mai sus, avizele Directiei de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor mentionate mai sus, in baza art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

se va desfiinta decizia de impunere nr.X /02.07.2008 emisa de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale C pentru suma reprezentand:

urmand ca organele de inspectie fiscala printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat, in baza documentelor justificative ale societatii si a avizului Directiei de legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor nr...../16.10.2008 emis ulterior Deciziei de impunere nr.X/02.07.2008 sa reanalizeze daca societatea beneficiaza de scutire de la plata accizelor pentru motorina utilizata pentru functionarea macaralelor plutitoare.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.201 alin.(1) lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate in perioada 2005-2006, art.201 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.01.2007, art.23 din OG nr.42/1997, art.19 din OG.22/1999, coroborat cu art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere nr.X/02.07.2008 emisa de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale C pentru suma reprezentand:

- accize
- dobanzi aferente accizelor
- penalitati de intarziere aferente accizelor
- majorari de intarziere aferente accizelor

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel C sau la Curtea de Apel Bucuresti in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.