



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. 49/2010.

DECIZIA NR. 46/28.07.2010

privind soluționarea contestației depusă de S.C. P. M.S. S.R.L. , cu sediul în Loc. S. ,
Nr. , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. /18.05.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Bistrița-Năsăud prin adresa nr. /18.05.2010 , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. /18.05.2010 (fila nr. 18) , asupra contestației depusă de S.C. P. M.S. S.R.L. S.....

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. /14.04.2010 (filele nr. 1-2) și a Dispoziției nr. /14.04.2010 (filele nr. 3-4) , acte emise de D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud – Biroul inspecție fiscală și control ulterior. Cererea privește suma totală de lei constând în accize (..... lei) și majorări de întârziere la accize (..... lei).

Contestația a fost formulată și depusă prin avocat D. P. G. (împuternicire avocațială nr. /12.05.2010 - în original - fila nr. 5).

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 206 și 209 din Codul de procedură fiscală , Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. P. M.S. S.R.L. S...

În cauză a fost întocmit referatul de verificare.

I. Prin decizia de impunere nr. /14.04.2010 (filele nr. 1-2) , emisă de D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud – Biroul inspecție fiscală și control ulterior , au fost stabilite în sarcina S.C. P.M.S. S.R.L. S. următoarele obligații fiscale suplimentare:

- accize lei;
- majorări de întârziere la accize lei.

Așa cum rezultă din cuprinsul deciziei de impunere nr. .../14.04.2010 (filele nr. 1-2) , motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii în sarcina contestatoarei a obligației principale și a celei accesorii aferente anterior evidențiate sunt următoarele:

- în perioada anilor 2009 – 2010 , S.C. P M.S. S.R.L. S. a folosit drept combustibil pentru centrala termică MK 300 cantitatea de tone uleiuri uzate cu care și-a încălzit spațiile de producție aflate în interiorul halei din localitatea S...., nr. A;
- pentru cantitatea de uleiuri utilizate S.C. P. M.S. S.R.L. S. nu a achitat accizele aferente deși în opinia organelor de control în temeiul prevederilor art. 175 alin. (4) din Codul fiscal completate cu normele de aplicare regăsite la pct. 5 (1) și respectiv 5 (4) din H.G. nr. 44/2004 și coroborate cu dispozițiile art. 192 alin. (6) din același cod fiscal ele erau datorate.

Față de aspectele și motivele anterior prezentate organele de control au stabilit suplimentar în sarcina S.C. P.M.S. S.R.L. S. accize în cuantum de lei determinate prin înmulțirea cantității uleiului uzat folosit drept combustibil (exprimată în tone) cu acciza de euro convenită în 2009 , respectiv euro convenită în 2010 și transformată în lei la cursul de schimb valutar stabilit în prima zi a lunii octombrie din anul precedent , publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene.

De asemenea s-au stabilit în sarcina petentei accesorii aferente accizelor în cuantum de lei.

În acest sens D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud – Biroul inspecție fiscală și control ulterior a emis atât Decizia de impunere nr./14.04.2010 (filele nr. 1-2) în cuprinsul căreia se regăsesc stabilite în sarcina petentei atât obligațiile principale cât și cele accesorii mai sus arătate cât și Dispoziția de măsuri nr./14.04.2010 (filele nr. 3-4).

II. Împotriva Deciziei de impunere nr./14.04.2010 (filele nr. 1-2) precum și a Dispoziției de măsuri nr./14.04.2010 (filele nr. 3-4) S.C. P.M.S. S.R.L. S. , prin avocat D. P. G. , formulează contestația înregistrată la D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud sub nr. .../13.05.2010 (fila nr. 8), transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./18.05.2010 (fila nr. 18).

Prin cererea formulată petenta solicită să se dispună desființarea deciziei de impunere nr./14.04.2010 atacate și , pe cale de consecință , și a deciziei de măsuri nr./14.04.010 ca fiind neîntemeiate.

În susținerea solicitărilor sale , contestatoarea **motivează** următoarele:

- organul de inspecție fiscală a reținut o stare de fapt neconformă cu realitatea , ceea ce a dus la stabilirea în sarcina S.C. P.M.S. S.R.L. S. a unei obligații de plată care nu revine acesteia;

- S.C. P.M.S. S.R.L. S. desfășoară activitate de *colectare și distrugere a deșeurilor de uleiuri minerale* , fiind autorizată în acest sens de către organele competente din cadrul Ministerului mediului și pădurilor;
- această activitate se realizează prin coincinerarea acestor deșeuri în centrale termice și presupune realizarea unor reacții chimice de reducere , în urma cărora rezultă inclusiv energie sub formă de căldură. Procesul chimic de coincinerare are loc în centrale termice , inclusiv în centrala termică MK300 , menționată în decizia ce face obiectul prezentei contestații. Mai mult decât atât , la sediul S.C. P.M.S. S.R.L. din localitatea S. nu se desfășoară alte activități în afară de cea descrisă mai sus , astfel că folosirea uleiurilor minerale uzate , exclusiv ca și combustibil este inutilă;
- astfel , în realitate , deșeurile din uleiuri minerale la care se referă decizia de impunere și dispoziția de măsuri atacate , au fost utilizate într-un **dublu scop** : în principal în vederea reciclării acestora iar în subsidiar în vederea încălzirii halei în care se desfășoară activitatea S.C. P.M.S. S.R.L. S.;
- având în vedere situația de fapt expusă, este evident faptul că aceasta activitate nu intră sub incidența prevederilor legale invocate de reprezentanții D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud , respectiv a art. 175 alin. 4 din Codul fiscal , care stabilesc nivelul accizei pentru unele produse energetice utilizate ca și combustibil , ci se încadrează între excepțiile de la plata accizelor prevăzute de art. 175⁴ din Codul fiscal;
- reluând întocmai prevederile art. 2 alin. (4) din Directiva nr. 2003/96/CE a Consiliului UE , art. 1754 prevede la alin. (1) două categorii de excepții de la plata accizelor. Prima situație de excepție are în vedere anumite produse specifice , iar cea de-a doua are ca și criteriu de determinare , utilizarea specifică a produselor energetice. Astfel , atunci când produsele energetice sunt folosite în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire , precum și atunci când primesc o dublă utilizare , nu există în sarcina operatorului economic ce folosește aceste produse obligația de plată a accizelor;
- folosirea acestor deșeuri de uleiuri minerale se încadrează în prevederile art. 1754 alin. (1) pct. 2 lit. b). din Codul fiscal , potrivit cărora sunt exceptate de la plata accizelor: [...] utilizarea duală a produselor energetice;
- un produs energetic este utilizat dual atunci când este folosit atât în calitate de combustibil pentru încălzire cât și în alte scopuri decât pentru motor sau pentru încălzire.

Pentru motivele de mai sus petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost ea formulată.

În drept își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 205-207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr./18.05.2010 (filele nr. 15-17) D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud precizează că prin adresa nr./IF/19.04.2010 (fila nr. 14) Biroul inspecție fiscală și control ulterior a sesizat parchetul de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud cu privire la faptele ce fac obiectul verificării din discuție pentru ca aceste organe să stabilească dacă ele întrunesc sau nu condițiile infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 lit. a). din Legea nr. 241/2005.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Având în vedere că prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr./18.05.2010 (filele nr. 15-17) D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud menționează că prin adresa/IF/19.04.2010 (fila nr. 14) Biroul inspecție fiscală și control ulterior a întocmit sesizare penală la Parchetul de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud , sesizare care se referă la faptele ce fac obiectul Deciziei de impunere nr. .../14.04.2010 atacată , constatăm că se impune a fi analizat dacă , în cauză , sunt incidente dispozițiile art. 214 alin. (1) lit. a). din Codul de Procedură Fiscală , care stipulează că, *“Organul de soluționare competent poate suspenda , prin decizie motivată , soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă”*.

În această ordine de idei , ținând seama că pentru rezolvarea litigiului fiscal intervenit între organele D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud - Biroul inspecție fiscală și control ulterior și S.C. P.M.S. S.R.L. S. trebuie stabilit dacă produsul energetic (uleiul uzat) ce face obiectul cauzei este sau nu supus unei accize în temeiul prevederilor art. 175 alin. (4) din Codul fiscal completate cu normele de aplicare regăsite la pct. 5 (1) și respectiv 5 (4) din H.G. nr. 44/2004 și coroborate cu dispozițiile art. 192 alin. (6) din același cod fiscal , constatăm că faptele care se prezumă că ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 lit. a). din Legea nr. 241/2005 nu au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă astfel că se poate asigura soluționarea legală și temeinică a cererii petentei fără a aștepta pronunțarea organelor de cercetare în drept sesizate.

În aceste condiții , în continuare , urmează să se analizeze pe fond contestația formulată de S.C. P.M.S. S.R.L. S....

În acest sens reținem că societatea contestatoare , conform obiectului de activitate , se ocupă , printre altele , și cu colectarea , tratarea și eliminarea deșeurilor periculoase în categoria cărora se cuprind și uleiurile uzate ce fac obiectul cauzei (a se vedea fila nr. 71).

Menționăm că potrivit prevederilor art. 175 alin. (1) lit. b). din Codul fiscal deșeurile de uleiuri (cod NC 2710 99 00) sunt considerate ca fiind produse energetice.

Așa cum rezultă din documentele aflate la dosar , în perioada anilor 2009 – 2010 , S.C. P.M.S. S.R.L. S. a folosit drept combustibil pentru centrala termică MK 300 cantitatea de tone uleiuri uzate (deșeuri de uleiuri - NC 2710 99 00) cu care a încălzit spațiile din interiorul halei situată în localitatea S... , nr. A , aspect recunoscut de altfel și de către reprezentanții societății contestatoare (a se vedea finalul notei explicative dată de administratorul petentei regăsită la filele nr. 126-127). În acest sens centrala termica a fost dotată cu un arzător special W0 40 pentru combustia în condiții nepoluante a uleiului uzat (a se vedea filele nr. 150-152).

În acest context apreciem că , în măsura în care s-a stabilit că produsul energetic (uleiul uzat) a fost utilizat în scopul încălzirii unor spații , acesta trebuie supus accizării chiar dacă prin această modalitate de utilizare produsul energetic s-a consumat (distrus) , realizându-se astfel , în paralel , și obiectul societății comerciale referitor la eliminarea deșeurilor periculoase.

Că este așa rezultă explicit din prevederile suficient de clare ale art. 175 alin. (4) din Codul fiscal conform căroră „***Produsele energetice*** , *altele decât cele de la alin. (3) , sunt supuse unei accize dacă sunt* destinate a fi utilizate , puse în vânzare ori ***utilizate drept combustibil pentru încălzire*** sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație , la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.”. Ori , uleiurile uzate sunt produse energetice și au fost utilizate drept combustibil pentru încălzire deci sunt supuse accizei prevăzută pentru motorină conform pct. 5.4 din Normele Metodologice de aplicare a art. 175 alin. (4) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Nu pot fi primite și însușite motivațiile petentei potrivit căroră uleiul uzat este utilizat dual fiind astfel exceptat de la accizare având în vedere cele ce vor fi arătate în continuare.

Conform prevederilor art. 175⁴ alin. (1) din Codul fiscal „*Sunt exceptate de la plata accizelor:*

1. *căldura rezultată și produsele cu codurile NC 4401 și 4402;*
2. *următoarele utilizări de produse energetice și energie electrică:*
 - a). *produsele energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire;*
 - b). *utilizarea duală a produselor energetice.*

Un produs energetic este utilizat dual atunci când este folosit atât în calitate de combustibil pentru încălzire , cât și în alte scopuri decât pentru motor sau pentru încălzire. Utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimică și în procesele electrolitic și metalurgic se consideră a fi utilizare duală;
 - c). *.....;*
 - d). *.....;*
 - e). *.....”*

Cu alte cuvinte , conform definiției de mai sus , rezultă suficient de explicit că utilizarea duală a unui produs energetic presupune folosirea acestuia în dublu scop: în calitate de combustibil pentru încălzire și în alt scop decât pentru motor sau încălzire.

În ceea ce privește uleiul uzat ce face obiectul cauzei este evident că el a fost utilizat ca înlocuitor al combustibililor uzuali (gaz , motorină ...) cu un singur scop și anume acela al încălzirii spațiului din hala situată în S. la nr. ..A. Este adevărat că prin aceasta s-a realizat și obiectul de activitate al societății constând în eliminarea deșeurilor de ulei uzat însă acest fapt nu justifică dubla utilizare , uleiul consumându-se la fel ca și motorina ori alt produs energetic accizabil (gazul).

De altfel , în cuprinsul contestației , petenta , în vederea justificării cu orice preț a utilizării uleiului uzat în dublu scop (pentru a se încadra astfel în excepția anterior arătată) susține că produsele energetice care fac obiectul cauzei au fost utilizate în principal în vederea reciclării și în subsidiar în vederea încălzirii halei.

Nu se poate însuși nici acest punct de vedere întrucât reciclarea la care face trimitere petenta presupune , conform definiției regăsită în Dicționarul explicativ al limbii române (recicla , reciclez) , **prelucrarea unor deșuri în vederea refolosirii lor** și nu consumarea lor integrală prin ardere cum s-a întâmplat în cazul analizat.

De asemenea nu s-a probat nici că uleiul uzat ar fi fost utilizat pentru reducerea chimică ori în vreun proces electrolitic și metalurgic , activități pentru care , conform legii se consideră utilizarea duală a produselor energetice (art. 175⁴ alin. 1 pct. 2 lit. b ultima teză din Codul fiscal).

Față de cele anterior arătate concluzionăm că utilizarea uleiurilor minerale uzate (deșeurilor de uleiuri – NC 271099) drept combustibil pentru încălzire se încadrează în prevederile art. 175 alin. (4) din Codul fiscal motiv pentru care aceste produse energetice sunt supuse accizei.

În acest context cererea petentei urmează a fi respinsă atât pentru suma de **.... lei** constând în accize aferente uleiului uzat (.... tone) utilizat drept combustibil pentru încălzit cât și pentru suma de **.... lei** reprezentând majorări de întârziere datorate pentru neplata la termen a accizelor.

În subsidiar arătăm că în sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Comisia Comunităților Europene care , analizând solicitările primite de la diverse state membre vizând autorizarea aplicării unor scutiri (reduceri) de taxe pentru utilizarea uleiurilor minerale uzate drept combustibil , a concluzionat că în acest caz nu este justificat un tratament fiscal diferit de tratamentul armonizat conform căruia uleiurile uzate sunt considerate produse energetice și sunt impozabile când sunt folosite drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

În concret , menționăm că , țări ca Italia , Irlanda , Austria , Portugalia și Regatul Unit au adresat Consiliului solicitări privind autorizarea introducerii unor scutiri de taxe ori aplicarea unui tratament fiscal favorabil pentru uleiurile minerale uzate drept combustibil. Principalele motive invocate de țările menționate în susținerea solicitărilor făcute au fost următoarele:

- compensarea costurilor suplimentare legate de procesul specific de producție al uleiurilor minerale în cauză , inclusiv costurile de colectare a uleiurilor uzate;
- stimularea colectării uleiurilor uzate;

- impozitarea uleiurilor uzate folosite pentru încălzire duce la sporirea cantităților de astfel de deșeuri în mod ilegal în mediul înconjurător;
- sprijinirea unui sector industrial în dezvoltare și garantarea faptului că activități ca cele de colectare , tratare , regenerare și reciclare a uleiurilor uzate vor deveni viabile din punct de vedere economic.

-
Comisia , analizând solicitările primite , a arătat că , în conformitate cu art. 2 alin. (1) lit. b). din directiva privind impozitarea energiei , uleiurile uzate sunt considerate produse energetice și sunt impozabile când sunt folosite drept carburant sau combustibil pentru încălzire. S-a mai arătat și că , în opinia Comisiei , un tratament fiscal favorabil aplicat uleiurilor uzate ar fi incompatibil cu politicile comunitare în domeniul fiscal și al mediului înconjurător dat fiind că ar favoriza uleiurile uzate față de alte produse energetice cu care acestea se află în concurență directă și , în același timp , ar favoriza un tratament generic al uleiurilor uzate , față de alte tratamente.

Privitor la argumentele specifice invocate de țările care au solicitat autorizarea introducerii unor scutiri de taxe ori aplicarea unui tratament fiscal favorabil pentru uleiurile minerale uzate drept combustibil Comisia a menționat că ele nu justifică acordarea vreunei derogări de la impozitarea standard a produselor energetice din discuție motivând următoarele:

- problemele potențiale legate de colectarea uleiurilor uzate ar trebui să fie rezolvate prin măsuri concepute special pentru aceste probleme și nu prin avantaje specifice pentru utilizarea drept combustibil;
- suprimarea sau atenuarea nivelului de impozitare aplicat în cazul uleiurilor uzate utilizate drept combustibil ar reprezenta o favorizare inoportună a acestui tip de utilizare;
- unul din principalele obiective ale directivei privind impozitarea energiei este de a trata în mod egal diversele produse energetice concurente , pentru a se asigura că nu vor apărea denaturări pe piața internă;
- datele de care dispune Comisia nu permit formularea concluziei conform căreia un nivel scăzut de colectare a uleiurilor uzate într-un stat membru este corelat cu existența unei accize la uleiurile uzate utilizate drept combustibil.

-
A se vedea , în sensul celor de mai sus , Comunicarea Comisiei către Consiliu nr. 826/19.12.2007 (filele nr. 207-209).

Cu privire la contestarea de către petentă a Dispoziției nr./14.04.2010 (filele nr. 3-4) , precizăm că aceasta nu constituie titlu de creanță ci act administrativ fiscal a cărui contestare se putea face , în termen legal , la organul emitent al acesteia, respectiv D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud – Biroul inspecție fiscală și control ulterior , așa cum prevede art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele de mai sus , în conformitate cu dispozițiile art. 210 și art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se ,

DECIDE:

Respingerea contestației formulată de S.C. P.M.S. S.R.L. S în ceea ce privește suma totală de ... lei constând în accize (... lei) și majorări de întârziere la accize (... lei) și , pe cale de consecință , menținerea în totalitate a Deciziei de impunere nr. .../14.04.2010 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Bistrița-Năsăud - Biroul inspecție fiscală și control ulterior.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul județean Bistrița-Năsăud - Secția comercială de contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.