



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrație Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR. 355/2010

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. X.S.R.L. X.

înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală
sub nr.908499/16.08.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale X. – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale X. prin adresa nr.X./IF/09.08.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.908499/16.08.2010 asupra contestației formulată de **S.C. X.S.R.L.**, cu sediul în X., str. X, nr.2X, jud. X, CUI X.

Contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.X./IF/09.07.2010, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./09.07.2010 și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X./09.07.2010 emise de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale X., este înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.908499/16.08.2010 și privește suma de X./ lei reprezentând:

- X./ lei – accize pentru motorină;
- X./ lei - majorări de întârziere aferente accizelor pentru motorină.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât actele administrativ fiscale au fost înaintate societății sub semnătură în data de 13.07.2010, așa cum reiese din adresa de înaintare anexată la dosar, iar contestația societății a fost înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și

Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./04.08.2010 conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, 207 alin.(1) și art.209 lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea regăsindu-se în anexa 2 la poziția 143 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2400/2009 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X.S.R.L.**

I. Prin contestația formulată societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa accize de plată pentru motorină, invocând și interpretând greșit prevederile art.175 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul VII, când în fapt, uleiul de motor uzat preluat de aceasta de la alte societăți comerciale, ca un produs rezidual pentru distrugere, nu poate fi asimilat cu motorina și nu intră sub incidența prevederilor Secțiunilor a 2-a și a 3-a ca produs accizabil, invocând în acest sens art.3 alin.(1) lit.(i) din Hotărârea Guvernului nr.235/2007 privind gestionarea uleiurilor uzate.

De asemenea, societatea susține faptul că atâta timp cât pentru achiziționarea uleiurilor de motor „noi” de la producător/importator/distribuitor prin lege nu se instituie obligativitatea achitării de accize, nu este corect ca o persoană juridică de drept privat care desfășoară o activitate autorizată de tratare și eliminare a deșeurilor periculoase să datoreze accize pentru această activitate.

Societatea, învederează faptul că este autorizată în ceea ce privește eliminarea deșeurilor, fiind titulara Autorizației de Mediu nr..X./26.02.2010, în baza căreia desfășoară activități potrivit „C.A.E.N. 3822 – Tratarea și eliminarea deșeurilor periculoase”, precum și faptul că uleiul uzat i-a fost remis cu titlu gratuit în vederea distrugerii.

Astfel, conform Autorizației de Mediu, colectarea uleiului uzat se face în scopul „tratării și eliminării deșeurilor periculoase”, activitatea desfășurată fiind în perfectă concordanță cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.235/2007 privind gestionarea uleiurilor uzate și cu Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.78/2000 privind regimul deșeurilor.

Societatea precizează că activitatea prestată în fapt reprezintă colectare și eliminare de „deșeurii” invocând în acest sens art.1 al Directivei nr.87/101/C.E.E., activitate de natură ecologică ce nu poate fi supusă accizării, precum și faptul că această activitate se desfășoară pe toată perioada anului și nu doar pe perioada iernii.

Având în vedere cele prezentate în conținutul contestației societatea consideră că în speță nu sunt aplicabile prevederile art.175 (actual art.206, ind.16) din Codul Fiscal, deoarece „analizând aceste prevederi se observă faptul că uleiul de motor, nici macar cel nou cu atât mai puțin cel uzat, ars, nu se regăsesc sub nici o formă în enumerarea făcută de către legiuitor” precum și faptul că uleiul uzat este un produs cu valoare „0”, acesta neavând nici o valoare contabilă sau economică.

Prin completarea la contestație nr.X/02.09.2010 societatea comunică adresa nr..X//27.08.2010 a Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri – Direcția Generală Politică Industrială și Competitivitate, care atestă faptul că produsul „ulei de motor uzat” nu este asimilat din punct de vedere al accizelor pacurii și motorinei.

De asemenea, prin a doua completare la contestație nr..X//18.11.2010 societatea descrie modul de funcționare a instalației pentru eliminarea deșeurilor – uleiuri uzate și prezintă aspecte privind măsurile luate de aceasta care au stat la baza inițierii utilizării instalației pentru distrugerea uleiului uzat, activitatea prestată fiind o activitate de distrugere a unor reziduri care dacă ar fi eliberate în mediul înconjurător ar cauza acestuia grave prejudicii.

Totodată, societatea prezintă Certificatul nr.C107-99-168107-10.07.20 emis de ROMCONTROL S.A. prin care se atestă faptul că produsul „ulei de motor uzat” nu face parte din categoria „Motorine”, „Petrol lampant”, „Benzine”.

Prin urmare, societatea solicită admiterea contestației formulate având în vedere cele prezentate în conținutul acesteia.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 09.07.2010 care a stat la baza deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.07.2010, contestată, organele vamale din cadrul Direcției Județene Pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale parțiale a fost 01.01.2007 – 09.07.2010 și a avut ca obiect respectarea prevederilor art.175, alin. (4) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a pct.5 alin.(1) lit.c), alin.(2), alin.(3) și alin.(4) din Normele Metodologice pentru aplicarea art.175, alin. (4) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, până la data de 31.03.2010,

precum și respectarea prevederilor art.206, alin.(4) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a pct.78 alin.(2) lit.c), alin.(3) și alin.(4) din Normele Metodologice pentru aplicarea art.206 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, după data de 01.04.2010, referitoare la obligațiile ce trebuie îndeplinite de către operatorii economici care utilizează uleiurile uzate drept combustibil pentru încălzire, situație în care aceste produse intră sub incidența accizelor.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție de către societate, organele vamale au constatat că în perioada verificată, aceasta a utilizat uleiuri uzate drept combustibil pentru încălzire în cantitate totală de 67.162 litri.

Pe parcursul efectuării controlului, organele vamale au avut în vedere evidența intrărilor și generărilor de uleiuri uzate în perioada 01.01.2007 – 25.06.2010, întocmită de societate, în care sunt cuprinse cu număr și dată, toate notele de predare, avizele de însoțire a mărfii, bonurile de consum și stocurile cronologice de uleiuri uzate, colectate, generate, utilizate pentru încălzire în perioada verificată.

Prin raportul de inspecție fiscală organele vamale au reținut că uleiurile uzate, conform prevederilor legale aplicabile în cazul de față, sunt supuse unei accize dacă sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire, nivelul accizei fiind fixat în funcție de destinație la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire echivalent, precum și faptul că orice operator economic este obligat ca înainte de utilizarea produselor energetice pentru încălzire, să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor.

De asemenea, organele vamale au reținut conform prevederilor legale, faptul că în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină, precum și faptul că orice alt produs, cu excepția turbei, utilizat pentru încălzire, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent, conform art.175 alin.(6) din Codul Fiscal, respectiv după data de 01.04.2010, conform art.206 alin.(6) din același act normativ.

Totodată, conform art.192 din Codul Fiscal, organele vamale au reținut faptul că acciza devine exigibilă la data la care produsul energetic este utilizat drept combustibil pentru încălzire, precum și faptul că orice persoană aflată în una din situațiile prevăzute la art.192 alin.(3), (5), (6) din același act normativ are obligația de a depune o declarație de accize la autoritatea fiscală competentă și de a plăti acciza în termen de 5 zile de la data la care a devenit exigibilă. Aceleași prevederi legale sunt păstrate și prin Codul Fiscal intrat în vigoare la 01.04.2010.

Conform autorizației de mediu nr..X./26.02.2010 emisă de Agenția pentru Protecția Mediului .X., organele vamale au reținut că societatea a fost autorizată să valorifice de la persoane fizice sau juridice și din activitatea proprie

uleiuri uzate tip Castrol și TXT, în centrala termică proprie, urmând ca toate cantitățile de uleiuri arse (uzate) astfel obținute să fie utilizate „pentru combustie în vederea producerii agentului termic necesar încălzirii spațiilor și a apei menajere” și astfel conform bonurilor de consum emise de societate au identificat data exigibilității fiecărei tranșe de uleiuri arse predate în consum.

În baza art.162, respectiv 206, din Codul Fiscal și a normelor metodologice pentru aplicarea art.162 pct.1 lit.g), respectiv art.206 pct.71 alin.(2) lit.c) organele fiscale au calculat acciza aferentă produsului energetic ulei uzat utilizat drept combustibil pentru încălzire, aplicând formula legală de calcul a accizei echivalentă pentru motorină.

Cursul de schimb valutar a fost stabilit în baza art.218 din Codul fiscal și a normelor metodologice pentru aplicarea art.218 din Codul fiscal.

Astfel, organele vamale au procedat la calculul accizelor aferente cantităților de uleiuri arse utilizate drept combustibil pentru încălzire, acciza totală stabilită de plată în sarcina societății fiind în sumă de .X./ lei.

În baza prevederilor art.114 alin.(4) și (6) și art.120 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, precum și în baza prevederilor art.1 pct.8, 9, 10, 11 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr..X./2010, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de 20.030 lei, dobânzi în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere în sumă de .X./ lei.

III. Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./IF/09.07.2010, contestată de societate, s-au dispus următoarele măsuri:

„1. Societatea va înregistra în evidențele contabile sumele așa cum au fost stabilite de organele fiscale în capitolul 3 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./09.07.2010 și va achita fiecare sumă în contul corespondent.

2. Societatea va achita sumele stabilite la bugetul consolidat al statului, respectiv acciza și majorările de întârziere aferente menționate mai sus în contul de accize RO X .X., CIF X, beneficiar Bugetul de stat.

3. Societatea va recalcula TVA-ul influențat de suma accizei stabilite, va corecta deconturile de TVA la deductibili și colectat (acciza intră în baza de calcul TVA).”

IV. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1). Referitor la suma de .X./ lei reprezentând:

- .X./ lei – accize pentru motorină;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente accizelor pentru motorină,

cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea obligării societății la plata accizelor aferente uleiului uzat distrus prin ardere în condițiile în care distrugerea uleiului a avut loc în centrala termică a societății în scopul producerii agentului termic necesar încălzirii spațiilor și a apei menajere.

În fapt, în urma verificării, organele vamale au constatat că în perioada 01.01.2007 – 09.07.2010, S.C. .X.S.R.L. a utilizat uleiuri uzate drept combustibil pentru încălzire în cantitate totală de X litri.

Prin raportul de inspecție fiscală organele vamale au reținut că uleiurile uzate, conform prevederilor legale aplicabile în cazul de față, sunt supuse unei accize dacă sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire, nivelul accizei fiind fixat în funcție de destinație, precum și faptul că orice operator economic este obligat ca înainte de utilizarea produselor energetice pentru încălzire, să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punct de vedere al accizelor.

De asemenea, organele vamale au reținut conform prevederilor legale, faptul că în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină, precum și faptul că orice alt produs, cu excepția turbei, utilizat pentru încălzire, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent și prin urmare, au stabilit în sarcina societății accize de plată.

Societatea, învederează faptul că este autorizată în ceea ce privește eliminarea deșeurilor, fiind titulara Autorizației de Mediu nr..X./26.02.2010, în baza căreia desfășoară activitatea de tratarea și eliminarea deșeurilor periculoase, precum și faptul că uleiul uzat i-a fost remis cu titlu gratuit în vederea distrugerii.

Societatea precizează că activitatea prestată, în fapt reprezintă colectare și eliminare de „deșeurile periculoase”, și este o activitate de natură ecologică ce nu poate fi supusă accizării, precum și faptul că această activitate se desfășoară pe toată perioada anului și nu doar pe perioada iernii.

În drept, potrivit dispozițiilor art.175 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.03.2010:

“Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

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

- b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, NC 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;
- c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;
- d) petrol lampant (kerosen) cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;
- e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;
- f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;
- g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;
- h) cărbune și cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 270”.

La art.175 alin.(4) din același act normativ, se precizează că :
“Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori *utilizate drept combustibil pentru încălzire* sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent”.

Iar la art.175 alin.(6) din același act normativ, se precizează că :
„Pe lângă produsele energetice prevăzute la alin. (1), orice alt produs, cu excepția turbei, destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau *utilizat pentru încălzire*, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent”.

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art.206 ind.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.04.2010.

În temeiul dispozițiilor normative mai sus citate se reține că uleiul uzat, produs care nu este accizabil prin caracteristicile sale fizico-chimice devine produs accizabil ca urmare a utilizării sale drept combustibil pentru încălzire.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cuzei argumentul societății potrivit căreia activitatea de distrugere a uleiului uzat este una de eliminare a deșeurilor, în condițiile în care aceasta se realizează în centrala termică proprie, obținându-se agent termic și apă caldă menajeră, utilizarea atribuită de societate uleiului uzat determinând caracterul accizabil al acestuia conform dispozițiilor legale incidente în materie.

Așa cum reiese din Autorizația de Mediu nr..X./26.02.2010, anexată la dosarul cauzei și invocată în susținere de către societatea contestatoare, valorificarea uleiului uzat tip Castrol și TXT se desfășoară în centrala termică proprie, „necesarul de ulei utilizat pentru combustie în vederea producerii agentului termic necesar încălzirii spațiilor și a apei menajere este de cca. 50to/an”.

Totodată, din „Situăția centralizatoare privind cantitatea de ulei utilizat drept combustibil pentru încălzire, calculul accize datorate, majorări de întârziere, dobânzi și penalități” întocmită de organele vamale în urma verificării

documentelor puse la dispoziție de către societate, anexa 2 la dosarul cauzei, nu reiese faptul că activitatea s-a desfășurat pe toată perioada anului așa cum este menționat prin contestație ci numai pe perioada rece.

Prin urmare, se reține faptul că în mod legal organele de control vamal au calculat acciza aferentă produsului energetic „ulei uzat” drept combustibil pentru încălzire, aplicând formula de calcul a accizei echivalente pentru motorină, conform prevederilor art.162, respectiv 206 în vigoare de la data de 01.04.2010, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor Metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea art.162 din Codul Fiscal, respectiv art.206 din Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.04.2010.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că în mod legal organele de control vamal au stabilit în sarcina societății accize de plată în sumă de .X./ lei, precum și accesorii aferente accizelor în sumă de .X./ lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X.S.R.L.** pentru aceste sume.

2. În ceea ce privește capătul de contestație având ca obiect Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./09.07.2010 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de obligații fiscale precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția nr..X./09.07.2010 organele de inspecție fiscală au dispus ca societatea să:

- înregistreze în evidențele contabile sumele așa cum au fost stabilite de organele fiscale în capitolul 3 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./09.07.2010 și să achite fiecare sumă în contul corespondent;
- achite sumele stabilite la bugetul consolidat al statului, respectiv acciza și majorările de întârziere aferente în contul bugetului de stat;
- recalculeze TVA influențată de suma accizei stabilite și să corecteze deconturile de TVA la deductibili și colectat.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este competentă să soluționeze:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală [...]”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.19.X./2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Potrivit prevederilor punctului 5.2 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, și întrucât măsurile dispuse în sarcina S.C. .X.S.R.L. prin Dispoziția nr..X./09.07.2010 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare aparține Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii precum și în temeiul art.209 alin.(1) și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L.** pentru suma de .X./ lei reprezentând:

- .X./ lei – accize pentru motorină;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente accizelor pentru motorină.

2. Transmiterea contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L.** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./09.07.2010, Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. spre competența soluționare.

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

DIRECTOR GENERAL,

X