



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. 61/2010.

DECIZIA NR. 54/14.09.2010

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L. , înregistrată la D.G.F.P.
Bistrița-Năsăud sub nr. 15114/19.07.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 2130/18.05.2010 , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 10147/18.05.2010 (fila nr. 18) , asupra contestației depusă de S.C. X S.R.L.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 2759/29.06.2010 (filele nr. 103-105) și a Dispoziției nr. 2760/29.06.2010 (filele nr. 98-100) , 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 administrator Ani Daniel.

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. X S.R.L.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare.

I. Prin decizia de impunere nr. 2759/29.06.2010 (filele nr. 103-105) , emisă de D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud – Biroul inspecție fiscală și control ulterior , au fost stabilite în sarcina S.C. X S.R.L. următoarele obligații fiscale suplimentare:

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

Așa cum rezultă din cuprinsul deciziei de impunere nr. 2759/29.06.2010 (filele nr. 103-105) , motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii în sarcina contestatoarei a obligației principale și a accesoriilor aferente sunt următoarele:

- în perioada anilor 2006 – 2010 , S.C. X S.R.L. a folosit drept combustibil pentru centrala termică cantitatea de 21.509 litri și 41,854 tone uleiuri uzate cu care și-a încălzit spațiile de producție aflate în interiorul halei din localitatea N;
- pentru cantitatea de uleiuri utilizate S.C. X S.R.L. 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. X S.R.L. accize în cuantum de lei determinate prin înmulțirea cantității uleiului uzat folosit drept combustibil (exprimată în tone) cu acciza convenită pentru anii 2006 , 2007 , 2008 , 2009 și respectiv 2010 și transformată în lei la cursul de schimb valutar stabilit conform art. 218 din Legea nr. 571/2003.

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 Decizia de impunere nr. 2759/29.06.2010 (filele nr. 103-105) în cuprinsul căreia se regăsesc stabilite în sarcina petentei atât obligațiile principale cât și cele accesorii , precum și Dispoziția de măsuri nr. 2760/29.06.2010 (filele nr. 98-100).

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 2759/29.06.2010 (filele nr. 103-105) precum și a Dispoziției de măsuri nr. 2760/29.06.2010 (filele nr. 98-100) , S.C. X S.R.L. formulează contestația înregistrată la D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud sub nr. 3011/14.07.2010 (fila nr. 5) , transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 15114/19.07.2010 (fila nr. 5).

Prin cererea formulată petenta solicită să se dispună desființarea deciziei de impunere nr. 2759/29.06.2010 precum și a Dispoziției nr. 2760/29.06.2010 ca fiind neîntemeiate. În subsidiar se mai solicită și recalcularea nivelului accizelor aferente anului 2006 având în vedere textul inițial al Codului Fiscal aplicabil anului de referință.

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

- starea de fapt reținută de inspecția fiscală și , implicit raportarea la textul legal incriminator , denotă o abordare subiectivă a împrejurărilor în care s-a desfășurat activitatea de colectare , tratare și eliminare a uleiurilor uzate;
- pentru înlăturarea lacunelor strecurate se impune abordarea complexă a tuturor împrejurărilor legate de această activitate în urma cărora să se desprindă o temeinică stare de fapt , care să conducă la adoptarea soluției legale;

- S.C. X S.R.L. desfășoară mai multe activități autorizate , iar printre acestea , în subsidiar , și activitatea de colectare , tratare , recuperare și eliminare a uleiurilor uzate. Pentru buna desfășurare a acestor activități S.C. X S.R.L. deține autorizația de mediu nr. 306/02.11.2007 din care se poate lesne observa că "autorizația de mediu prevede colectarea și recuperarea uleiurilor uzate ... în scopul tratării și eliminării acestora";
- emiterea autorizației a fost condiționată de respectarea actelor normative aplicabile în domeniu , așa cum acestea au fost enumerate , în speță H.G. nr. 235/2007 privind gestionarea uleiurilor uzate. Această condiționare a fost respectată așa cum rezultă din toate actele de control emise ulterior de Agenția pentru Protecția Mediului Bistrița-Năsăud;
- mai mult decât atât , în cadrul activității de gestionare a uleiurilor uzate S.C. X S.R.L. a avut în vedere și Directiva nr. 2006/12 privind deșeurile transpuse în legislația noastră prin O.U.G. nr. 78/2000 privind regimul deșeurilor , precum și Directiva nr. 75/439 CE privind eliminarea uleiurilor uzate , transpusă în legislația națională prin H.G. nr. 235/2007;
- în acest din urmă act normativ nu se face nicio trimitere la aspectul valoric al gestionării uleiurilor uzate ci strict numai la evidența cantitativă;
- din această perspectivă se impune a se reține că activitatea desfășurată avea ca finalitate și obiectiv principal eliminarea uleiurilor uzate prin incinerare . În desfășurarea acestei activități subsecvente și autorizate s-au colectat uleiurile uzate nu numai din cadrul propriei unității (uleiuri generate) cât și de la terțe persoane juridice , așa cum rezultă din cuprinsul Dispoziției nr. 2760/29.06.2010 , îndeplinind toate condițiile legale de depozitare și evidență contabilă;
- procedând în acest mod s-au suportat toate cheltuielile aferente și a fost îndeplinit totodată și un obiectiv major , acela de ecologizare;
- din această ultimă perspectivă , uleiurile uzate au fost colectate în butoaie metalice închise etanș , rezistente la șoc mecanic și termic. Depozitarea butoaielor s-a făcut într-o încăpere special amenajată cu pardoseală betonată , pereții de zidărie din cărămidă , planșeu din beton și hidroizolație;
- în vederea desfășurării activității de incinerare a uleiurilor uzate , care să corespundă standardelor europene , s-a achiziționat arzătorul tip KG/UB 200 producție Kroll GmbH.-Germania. În cadrul acestui arzător , procesul de ardere este automatizat , uleiul uzat este pompat din rezervorul de serviciu în rezervorul arzătorului prin intermediul unui agregat , format din filtru și pompă de aspirare antrenată electric. Uleiul în rezervorul arzător trebuie menținut la o anumită temperatură prescrisă , iar încălzirea acestuia se face cu rezistența electrică. Debitul de aer comprimat necesar arderii este asigurat de un compresor existent și menținut constant de un sistem format din regulator de presiune , ventile și manometru. Amestecul aer-ulei uzat este pulverizat în camera de ardere printr-o diuza și astfel acesta se aprinde , eliminându-se. Evacuarea gazelor de ardere se face în atmosfera prin intermediul unui

cos de fum din oțel , cu secțiunea de 250X250 mm și înălțimea de 12 m;

- s-a insistat asupra acestui procedeu tehnologic tocmai pentru a sublinia finalitatea procedeuului de ardere ce consta în eliminarea în condiții ecologice a uleiului uzat;
- din punct de vedere tehnologic , activitatea de incinerare a uleiurilor uzate este , în subsidiar , și generatoare de agenți termici , iar sub acest aspect , nu este posibil un procedeu tehnologic de incinerare , fara o astfel de consecință , deoarece suntem în prezența unei reacții chimice de oxidare cu emanații termice. Tocmai datorita acestor aspecte de ordin tehnologic arzătorul are alăturat și un schimbător de căldură aer-aer;
- în cadrul acestui agregat piesa de bază esențială rămâne arzătorul;
- în prealabil instalării arzătorului s-a obținut acordul de mediu nr. 2/2006 , respectând întru-totul prevederile actelor normative aplicabile în speță (H.G. nr. 662/2001 , completat cu H.G. nr. 441/2002 și modificat prin H.G. nr. 426/2001 privind gestionarea deșeurilor periculoase);
- arderea combustibililor gazoși s-a efectuat cu încadrarea emisiilor impuse conform Ordinului M.A.P.P.M. nr. 462/1993;
- A.N.P.M. Bistrița-Năsăud monitorizează periodic gazele de ardere la coșul de evacuare , valorile determinate încadrându-se în norme;
- în concluzie , apare o situație paradoxală potrivit căreia , dacă activitatea de eliminare a deșeurilor de uleiuri minerale se desfășura în "aer liber" fără respectarea normelor de protecție a mediului , aceasta era neaccizabilă din punct de vedere al organelor fiscale , dar , dacă aceasta s-a desfășurat în spiritul normelor legale a devenit accizabilă;
- prin prisma considerentelor expuse , scopul principal al activității desfășurate a fost acela de colectare și eliminare a uleiurilor uzate generate și colectate de la terți prin incinerare și nu acela desprins în mod subiectiv de inspecția fiscală , care a analizat starea de fapt doar din perspectiva posibilității aplicării unor sancțiuni fiscale;
- raportat la starea de fapt expusă S.C. X S.R.L. opinează că activitatea în speță a fost una subsidiară și nu intră sub incidența dispozițiilor art. 175 alin. 4 Cod Fiscal , prin care se stabilește nivelul accizelor pentru unele produse energetice utilizate ca și combustibil. De asemenea , starea de fapt descrisă denotă că activitatea pe **care a desfasurat-o S.C. X S.R.L. a fost una de eliminare a deșeurilor de uleiuri minerale și nu de folosirea acestora drept combustibil;**
- lecturând dispozițiile art. 2 și 4 din Directiva 2003/1996/CE precum și corespondentul acestora din legislația internă , se poate observa că prin art. 175 indice 4 din Codul fiscal coroborat cu art. 206 indice 20 din Normele metodologice se prevăd excepții de speță , care odată împlinite au efectul exonerării de plata accizelor;
- o primă excepție , aplicabilă prin similitudine , este cuprinsă în art. 206 indice 20 (1) punctul 2 litera a). și vizează "produsele energetice utilizate în alte scopuri decât combustibili pentru încălzit". În mod evident scopul pentru care am desfășurat o activitate autorizată

- subsecvență a fost acela de eliminare a uleiurilor uzate prin incinerare și nu acela de folosire a acestuia drept combustibil , iar procurarea arzătorului ansamblat corespunde acestui scop;
- în subsidiar , invocăm și dispozițiile art. 206 indice 20 (1) pct. 2 litera b). respectiv "utilizarea duală a produselor energetice" interpretate în sensul că uleiul uzat în principal a fost eliminat prin incinerare , iar în procesul tehnologic , cu totul subsidiar , s-a emanat și agent termic;
 - cât privește petitul subsidiar , S.C. X S.R.L. înțelege să formuleze obiecțiuni față de modul de calcul al accizelor , deoarece acest calcul trebuie să se facă distinct pentru perioada anului 2006 față de perioada anilor 2007-2010;
 - se apreciază că la stabilirea accizelor pentru anul 2006 trebuie să se aibă în vedere dispozițiile codului fiscal în vigoare pentru anul 2004 aplicabil și anului 2006;
 - pentru perioada anilor 2007-2010 inspecția fiscală trebuia să aibă în vedere prevederile alin. (3) al pct. 78 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal , emise în aplicarea art. 206 indice 16 a Legii nr. 571/2003;
 - prin prisma acestor dispoziții legale se prevede o procedură prealabilă necesară stabilirii nivelului accizelor , respectiv încadrarea produselor din punct de vedere al accizelor și buletinul de analiză al produsului respectiv emis de un laborator agreat de încadrare tarifară a produsului și în final de asimilare a acestuia cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize. Această procedură se putea efectua în prealabil cu atât mai mult cu cât produsul se găsește în stoc în cadrul S.C. X S.R.L..

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 precum și art. 7 din Legea nr. 554/2004.

În cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. 3100/19.07.2010 (fila nr. 6 - verso) D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud precizează că prin adresa nr. 2803/30.06.2010 (filele nr. 125-126) 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 a se stabili dacă ele întrunesc sau nu condițiile infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 lit. a). din Legea nr. 241/2005 precum și angajarea răspunderii persoanelor vinovate de săvârșirea acestora.

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. 3100/19.07.2010 (fila nr. 6) D.J.A.O.V. Bistrița-Năsăud menționează că prin adresa

2803/30.06.2010 (filele nr. 125-126) 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. 1591/14.04.2010 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. X S.R.L. , 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 , 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 rezolvarea pe fond a cererii petentei fără a aștepta soluția organelor de urmărire în drept sesizate.

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

În acest sens reținem că societatea contestatoare , conform constatărilor organelor de verificare , se ocupă , printre altele („în subsidiar”) , 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 2006 – 2010 , S.C. X S.R.L. a folosit drept combustibil pentru centrala termică cantitatea de 21.509 litri + 41,854 tone uleiuri uzate (deșeurii de uleiuri - NC 2710 99 00) cu care a încălzit spațiile din interiorul halei situată în localitatea N , stare de fapt confirmată de altfel și de către reprezentanții societății contestatoare (a se vedea întrebarea nr. 4 și răspunsul la aceasta din nota explicativă dată de administratorul petentei regăsită la filele nr. 81-82).

În acest context apreciem că , în măsura în care s-a stabilit că produsul energetic (uleiul uzat) a fost utilizat pentru încălzirea unor spații , acesta trebuie supus accizei chiar dacă prin această modalitate de utilizare produsul energetic s-a consumat (distrus), realizându-se astfel și eliminarea (distrugerea) deșeurilor periculoase.

Că este așa rezultă explicit din prevederile suficient de clare ale art. 175 alin. (4) din Codul fiscal conform cărora „***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.”. Or , în speță, uleiurile uzate sunt produse energetice și au fost utilizate drept combustibil pentru încălzire iar prin urmare sunt supuse accizei prevăzută pentru **motorină** conform pct. 5 alin. (1) - (4) din Normele Metodologice de aplicare a art. 175 alin. (4) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 , care dispun:

„5. (1) Produsele energetice, altele decât cele de la alin. (3) al art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt supuse unei accize, atunci când:

a) produsele sunt realizate în scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele sunt puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

c) produsele sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(2) Orice operator economic aflat în una din situațiile prevăzute la alin. (1), este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, 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. Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifara a produsului efectuată de Autoritatea Natională a Vamilor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

(3) Principiile stabilite la alin. (2) se aplică și în cazul produselor reglementate la alin. (5) și (6) ale art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(4) Pentru produsele aflate într-una din situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale art. 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (2) și (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.”.

Potrivit normelor legale precitate rezultă fără echivoc că oricare produse energetice (în categoria cărora intră și uleiurile uzate , astfel cum sunt enumerate la art. 175 alin. 1 Cod fiscal) , altele decât cele prevăzute la art. 175 alin. (3) Cod fiscal , sunt supuse unei accize atunci când sunt utilizate pentru încălzire sau combustibil pentru motor. În situația în care un operator economic intenționează să utilizeze (sau să pună în vânzare) produse energetice prevăzute la art. 175 alin. (4) Cod fiscal este obligat ca înainte de utilizarea lor (sau înainte de vânzare) drept combustibil pentru încălzire (sau pentru motor) să întreprindă demersurile prevăzute la pct. 5 alin. (2) din Norme în vederea încadrării sau asimilării produselor respective din punct de vedere al accizelor

În cazul analizat contestatoarea nu a respectat procedura dispusă imperativ prin Norme fiind astfel obligată la plata accizelor determinate în conformitate cu prevederile pct. 5 alin. (4) din Norme.

Nu pot fi primite și însușite nici motivațiile petentei potrivit cărora uleiul uzat a fost utilizat dual fiind, potrivit art. 175⁴, alin. (1), pct. 2, lit. b) din Codul fiscal, exceptat de la accizare, având în vedere cele ce vor fi arătate în continuare.

Într-adevăr, 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).

Prevederile art. 175⁴ alin. (1) pct. 2 lit. a) și b), reglementează exceptarea de la plata accizelor a produselor energetice utilizate în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire (lit. a), pe de o parte, iar pe de altă parte, exceptarea de la plata accizelor pentru produsele energetice utilizate dual (lit. b).

Utilizarea duală, astfel cum rezultă din norma legală, vizează strict două ipoteze și anume:

- Prima ipoteză:** un produs energetic se consideră utilizat dual când se folosește atât în calitate de combustibil pentru încălzit, cât și în alte scopuri decât pentru motor și încălzire;
- A doua ipoteză:** utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimică și în procesele electrolitic și metalurgic.

În raport de starea de fapt, cazul în speță trebuia analizat dacă se încadrează sau nu în condițiile de exceptare stabilite în prima ipoteză, având în vedere că una din destinațiile uleiului a fost aceea de combustibil pentru încălzit, așa cum rezultă din explicațiile date de reprezentantul societății în nota de la filele 81-82 din dosar.

Conform normelor legale citate mai sus, rezultă suficient de explicit că utilizarea duală a unui produs energetic presupune folosirea acestuia în dublu scop: pe de o parte, în calitate de combustibil pentru încălzire, iar pe de altă parte, și în alt scop decât pentru motor sau încălzire. Or, privitor la uleiul uzat 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 Năsăud. Este adevărat că prin aceasta s-a realizat și eliminarea deșeurilor de ulei uzat (ecologizare) însă

acest fapt nu justifică dubla utilizare , uleiul consumându-se la fel ca și motorina ori alt produs energetic accizabil (gazul).

Nu se poate susține că prin folosirea uleiurilor uzate în modalitatea descrisă de contestator s-a realizat dualitatea utilizării acestor produse energetice. Cel de-al doilea scop de care depinde îndeplinirea cerințelor de utilizare duală a produselor energetice nu a fost probat, eliminarea prin incinerare a uleiurilor uzate precum și reacțiile chimice ce au loc ca urmare a arderii acestora nu conduc la obținerea unui produs valorificabil din punct de vedere economic. În cazul analizat există un avantaj economic, acesta localizându-se însă în folosirea produselor energetice în calitate de combustibil pentru încălzire, degrevate de accize.

De altfel, utilizarea uleiurilor uzate pentru reducerea chimică necombinată cu procesele electrolitic și metalurgic nu conduce la exceptarea de la plata accizelor , neîncadrându-se în cea de a doua ipoteză.

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 se folosesc 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:

- chestiunile 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. 129-131).

În ceea ce privește „obiecțiunile” formulate de petentă cu privire la modul de calcul al accizelor precizăm că singura eroare care poate fi reținută în sarcina organelor de inspecție este aceea că la însumarea cantităților de ulei consumat în anul 2006 (trimestrul IV) s-a stabilit un total de 4.236 litri , mai puțin cu 5 litri decât rezultă din anexele centralizatoare regăsite la filele nr. 90-91. Având însă în vedere că, potrivit art. 213 alin. (3) din Codul de procedură fiscală , *„Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”* , acest aspect nu va mai fi antamat. De altfel petenta obiectează asupra modului de calcul al accizelor fără a arăta expres unde anume s-a greșit de către organul de control.

De asemenea , trimiterile contestatoarei la dispozițiile pct. 78 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art. 206 indice 16 din Codul fiscal nu pot fi reținute din cel puțin două motive și anume:

- dispozițiile art. 206 indice 16 din Codul fiscal au intrat în vigoare la data de 01.04.2010 iar verificarea ce face obiectul contestației cuprinde consumul de ulei uzat efectuat până în luna februarie 2010;
- chiar dacă dispozițiile legale din norme la care petenta face trimitere se regăseau și în legislația în vigoare la data consumului de ulei (pct. 5.alin. 2 din Normele date în aplicare art. 175 alin. 4 din Codul fiscal) ele nu sunt aplicabile în cazul în speță. Aplicabile în cauză sunt prevederile pct. 5 alin. 4 întrucât obligația privind adresarea solicitării pentru încadrarea din punct de vedere a accizelor a uleiului uzat este

reținută în mod exclusiv în sarcina operatorului economic (contestatoarei) ori el nu și-a îndeplinit această obligație.

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 ca neîntemeiată atât pentru suma de **..... lei** constând în accize aferente uleiului uzat utilizat drept combustibil pentru încălzit cât și pentru suma de **..... lei** reprezentând majorări de întârziere datorate pentru neplata la termen a accizelor.

Cu privire la contestarea de către petentă a Dispoziției nr. 2760/29.06.2010 (filele nr. 98-100) , 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 ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. 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. 2759/29.06.2010 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 Bistrița-Năsăud - Secția comercială de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.