



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila**



Str. Delfinului Nr.1, Brăila  
Tel: +0239619900,  
Fax: +0239619992  
e-mail:  
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

## **DECIZIA Nr.510**

din \_\_\_\_2013

privind soluționarea contestației formulată de S.C. \_\_\_\_ S.A. București,  
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București, prin adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, înregistrată la direcția teritorială sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, privind contestația formulată de S.C. \_\_\_\_ S.A. împotriva deciziei de admitere în parte a cererii de restituire a accizelor nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, emisă de autoritatea vamală.

Competența de soluționare a fost declinată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în temeiul art.4(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3333/2011, prin adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, situație ce a fost comunicată contestatoarei cu adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, primită în data de 22.06.2013.

S.C. \_\_\_\_ S.A. are sediul în București, b-dul \_\_\_\_, nr.\_\_\_\_, sector \_\_\_\_, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J40/\_\_\_\_/\_\_\_\_, are codul fiscal \_\_\_\_, iar contestația este semnată de \_\_\_\_, în calitate de director general.

Obiectul contestației îl constituie acciza respinsă la restituire în sumă de \_\_\_\_ lei, prin decizia de admitere în parte a cererii de restituire a accizelor nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013.

Decizia de admitere în parte a cererii de restituire a accizelor nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013 a fost comunicată la data de 26.04.2013, așa cum rezultă din amprenta ștampilei cu numărul de înregistrare de la registratura

contestatoarei, aplicată pe actul administrativ fiscal atacat, iar contestația a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, astfel că, a fost îndeplinită condiția de procedură prevăzută la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207(1) și art.209(3<sup>1</sup>) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, contestatoarea înțelege să conteste acciza respinsă la restituire în sumă de \_\_\_\_ lei, motivând următoarele:

Obiectul de activitate principal este fabricarea săpunurilor, detergenților și a altor produse de întreținere, iar în scopul desfășurării acesteia, societatea achiziționează de la diverși furnizori alcool etilic denaturat, pentru a fi utilizat în producție.

Conform legislației naționale, prețul de achiziție al alcoolului denaturat include și acciza aferentă acestuia, ce este achitată furnizorilor, aceștia având obligația de a plăti la bugetul de stat acciza aferentă livrărilor de alcool etilic denaturat efectuate.

În perioada octombrie 2011-martie 2013 societatea a solicitat autorităților fiscale competente restituirea accizelor plătite în perioada august 2011- februarie 2013, pentru alcoolul etilic denaturat utilizat pentru producerea detergenților și a altor produse de întreținere, având în vedere că pentru această activitate beneficiază de scutire indirectă de la plata accizelor.

Urmare cererilor formulate societatea a fost supusă unui control anticipat, iar autoritatea vamală după analizarea acestora, a respins restituirea accizei în sumă de \_\_\_\_ lei, motivând că cererile de restituire nu au fost depuse până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea.

Totuși, contestatoarea menționează că a beneficiat de restituirea accizei aferentă cererilor depuse pentru perioada anterioară lunii august 2011, cu toate că aceste cereri au fost depuse după data de 25 a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea.

Motivele de drept invocate de organul de control sunt prevederile pct.111(44) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pe baza cărora a respins restituirea accizelor.

În conformitate cu prevederile art.206<sup>58</sup> (1) lit. b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, alcoolul etilic denaturat este scutit de la plata accizelor, dacă este utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, iar

societatea a utilizat acest produs pentru obținerea de detergenți și alte produse de întreținere, care nu sunt destinate consumului uman.

În baza prevederilor pct.111(43) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, societatea are dreptul de a beneficia de scutirea indirectă de la plata accizelor, sens în care a și depus cererile de restituire de accize, însoțite de documentele doveditoare.

Având în vedere prevederile legislative, contestatoarea arată că legislația în vigoare nu prevede în mod explicit respingerea cererilor de restituire în cazul în care acestea nu au fost depuse până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea.

Totodată, contestatoarea face precizarea că atunci când a intenționat acest lucru, legiuitorul a prevăzut în mod expres natura termenului până la care o anumită cerere trebuie depusă și sancțiunea pentru nerespectarea termenului respectiv (de ex :termen de prescripție, termen de decădere etc.). Or, în cazul de față, legiuitorul nu a calificat nici natura termenului și nici nu a prevăzut vreo sancțiune pentru nerespectarea lui, ceea ce înseamnă că depunerea cererii de restituire până la data de 25 a lunii următoare reprezintă doar o condiție de formă care nu afectează și nu stinge dreptul la restituire al societății.

Mai mult, societatea a fost de bună credință și a depus documentația completă și corectă, așa cum este menționată în normele metodologice.

Având în vedere și faptul că a achiziționat produse accizabile pentru care beneficiază de scutire indirectă, accizele fiind plătite de către furnizori la momentul eliberării pentru consum, iar din procesele verbale încheiate în urma controalelor încrucișate efectuate la cei doi furnizori de alcool etilic, s-a constatat înregistrarea, declararea și plata accizei la bugetul de stat, se poate observa că acesta nu a fost prejudiciat.

În susținerea punctului său de vedere, contestatoarea consideră relevante prevederile art.135 din O.G.nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc termenul în care contribuabilul are dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale, adică în termenul de prescripție de cinci ani.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.70 din Codul de procedură fiscală, cererile depuse de către contribuabili se soluționează în termen de 45 de zile, dar în cazul său, acest termen nu a fost respectat.

În susținerea celor de mai sus, este relevantă opinia Avocatului General al Curții Europene de Justiție în cazul C-663/11 Scandic Distilleries SA împotriva Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

În acest caz, se solicită clarificări de la Curtea Europeană de Justiție privind refuzul autorităților fiscale române de a da curs unei cereri de restituire a accizelor în condițiile în care au fost respectate toate condițiile tehnice prevăzute de legislația națională, refuzul de a da curs unei cereri de restituire a accizelor în condițiile în care Codul de procedură fiscală prevede

un termen general de rambursare de 5 ani, termenul relativ scurt pentru depunerea cererii de restituire poate fi considerat ca fiind conform cu principiul echivalenței și cel al aplicării efective?

În acest sens, avocatul General consideră că trebuie făcută o distincție între neîndeplinirea unor norme procedurale impuse din motive de eficiență administrativă, care poate, desigur, duce la aplicarea unei sancțiuni proporționale, și neîndeplinirea criteriilor de corectitudine, care poate justifica respingerea cererii de restituire.

În baza celor menționate, autoritățile fiscale ar fi îndreptățite să aplice o amendă, fără a considera că nerespectarea termenului menționat atrage consecința decăderii din dreptul de a beneficia de restituirea accizelor.

Mai mult, Avocatul General este de părere că nu este justificat refuzul de a admite o cerere care, deși este completă pe fond din toate punctele de vedere, nu respectă din punct de vedere formal procedura.

În situația prezentată, neîndeplinirea normei procedurale, de nedepunere a cererilor până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea, nu ar trebui să ducă la respingerea cererii de restituire a accizelor.

Întrucât a beneficiat de restituirea accizei aferentă cererilor depuse pentru perioada anterioară lunii august 2011, cu toate că acestea au fost depuse după data de 25 a lunii următoare celei pentru care s-a solicitat restituirea, contestatoarea susține că a considerat procedura ca fiind corectă.

În acest sens decizia CEJ în cazurile C-181/04 la C-183/04 judecate împreună-Elmeke, în cadrul căreia CEJ precizează faptul că autoritățile fiscale naționale sunt obligate să respecte principiul protejării așteptărilor legitime ale persoanelor impozabile în ceea ce privește o soluție/decizie emisă de o autoritate fiscală competentă.

Astfel, atât timp cât autoritățile de control au restituit acciza solicitată în baza cererilor de restituire depuse după termenul prevăzut de lege, contestatoarea susține că a acționat cu bună credință și conform principiului așteptărilor legitime, depunând în continuare cererile după data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea și așteptându-se ca cererile să fie aprobate de către autoritate.

În al doilea rând, contestatoarea menționează decizia CEJ luată în cazul C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD, care prevede că principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului la deducere a TVA și precizează faptul că este permis dreptul de deducere dacă cerințele de fond au fost îndeplinite chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise. Mai mult, CEJ menționează că un termen de decădere nu ar trebui să limiteze dreptul de deducere, cu condiția ca acesta să nu facă dificilă exercitarea acestui drept.

Astfel, contestatoarea este de părere că are dreptul de restituire a accizei, chiar dacă cererile au fost depuse după termenul prevăzut, având în vedere că toate cerințele de fond au fost îndeplinite, iar termenul reprezintă o cerință de formă.

De asemenea, faptul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA în cazul în care cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise, este prevăzut și în cazurile CEJ C-385/0009 Nidera, C-280/10 Kopalnia, C-392/09 Uszodaepito sau C-146/05 Albert Collee.

În concluzie, având în vedere argumentele prezentate, contestatoarea susține că este incorectă respingerea cererilor de restituire a accizelor depuse pentru perioada august 2011-decembrie 2012, având dreptul de a beneficia de scutirea indirectă de la plata accizelor și pe cale de consecință, solicită admiterea contestației și anularea deciziei de admitere în parte a cererii de restituire a accizelor, pentru suma de \_\_\_\_ lei.

**II.** Prin decizia de admitere în parte a cererii de restituire a accizelor nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, autoritatea vamală a respins la restituire accizele în sumă de \_\_\_\_ lei, motivând în fapt că cererile de restituire nu au fost depuse în termenul legal stabilit expres prin legislație, iar în drept pe prevederile Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.111 din H.G.nr.44/2004, O.M.E.F.nr.420/2007.

În procesul verbal nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, ce a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, se precizează că la controlul efectuat au fost analizate cererile de restituire a accizelor aferente alcoolului etilic denaturat, achiziționat și utilizat în procesul de fabricație al produselor ce nu sunt destinate consumului uman, pentru perioada august 2011-februarie 2013, conform O.M.E.F. nr.420/2007, în conformitate cu prevederile art. 206<sup>58</sup> (1) lit. b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și pentru care s-a solicitat restituirea sumei de \_\_\_\_ lei, aferentă unei cantități de \_\_\_\_ litri alcool etilic denaturat.

În urma analizei situației de fapt și de drept, echipa de control a constatat că pentru perioada verificată, în conformitate cu prevederile pct.111(44) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea a depus cererile de restituire a accizelor cu întârziere, nerespectând termenul legal, astfel că, cererile depuse pentru perioada august 2011-decembrie 2012, nu îndeplinesc condițiile legale de restituire pentru acciza în sumă de \_\_\_\_ lei, aferentă cantității de \_\_\_\_ litri alcool etilic denaturat, iar cererile pentru lunile ianuarie-februarie 2013, prin care se solicită restituirea unei accize în sumă de \_\_\_\_ lei, aferentă unei cantități de \_\_\_\_ litri, îndeplinesc condițiile de restituire.

**III.** D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările autorității vamale, actele și lucrările dosarului



cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele :

**Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea poate beneficia de restituirea accizelor în sumă de \_\_\_\_ lei, în condițiile în care cererile de restituire nu au îndeplinit condiția legală privind depunerea acestora până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea.**

**În fapt**, autoritatea vamală a respins cererile de restituire a accizelor pentru perioada august 2011-decembrie 2012, pe motiv că acestea nu au fost depuse la organul competent până la data de 25 inclusiv a lunii pentru care se solicită restituirea acestora.

Împotriva deciziei de admitere parțială la restituire a accizelor s-a formulat contestație, contestatoarea fiind de părere că are dreptul la restituirea accizelor, chiar dacă cererile au fost depuse după termenul prevăzut, având în vedere că toate cerințele de fond au fost îndeplinite, iar termenul reprezintă o cerință de formă.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 206<sup>58</sup> (1) lit. b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

ART. 206<sup>58</sup>

(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art. 206<sup>2</sup> lit. a), atunci când sunt:

.....

b) denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman;”

La pct.111(43), (44) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se dispune:

”(43) **În situațiile prevăzute la art. 206<sup>58</sup> alin. (1) lit. b), c), e) și i) din Codul fiscal, scutirea se acordă indirect.** Livrarea produselor se face la prețuri cu accize, urmând ca operatorii economici utilizatori să solicite restituirea accizelor.

(44) **Pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea, la autoritatea fiscală teritorială, cererea de restituire de accize**, însoțită de:

a) copia facturii de achiziție a alcoolului etilic și/sau a produsului alcoolic ori copia avizului de însoțire pentru alcoolul etilic parțial denaturat în cazul antrepozitarilor autorizați care funcționează în sistem integrat, în care acciza să fie evidențiată distinct;

b) dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis, sau dovada plății accizelor la bugetul de stat, în cazul antrepozitarilor autorizați care funcționează în sistem integrat;

c) dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, constând într-o situație centralizatoare a cantităților efectiv utilizate și a documentelor aferente.”

Din aceste prevederi legale rezultă că pentru a beneficia de restituirea accizelor pentru alcoolul etilic denaturat, contestatoarea avea obligația legală să depună cererea de restituire până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea, dacă acesta era utilizat în scopul

pentru care se acordă scutirea prevăzută la art. 206<sup>58</sup> (1) lit. b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, pentru perioada august 2011 - decembrie 2012, contestatoarea a depus cu întârziere cererile de restituire a accizelor, neîndeplinind astfel o condiție esențială pentru a beneficia de această scutire.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatoarei, privind solicitarea restituirii accizelor în termenul de prescripție precizat la art.135 din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, deoarece acest termen se referă atât la restituirile de sume prevăzute la art.117 din același act normativ, care dispun:

"ART. 117

Restituiri de sume

(1) Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:

a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță;

b) cele plătite în plus față de obligația fiscală;

c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;

d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;

e) cele de rambursat de la bugetul de stat;

f) cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii;

g) cele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 170;

h) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite.", cât și la restituirea altor creanțe fiscale, a căror restituire nu este prevăzută expres în alte reglementări legale, acest termen de prescripție fiind unul general.

În ceea ce privește restituirea accizelor, termenul este prevăzut imperativ la pct.111(44) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.3 din anexa nr.1 la O.M.E.F.nr.420/2007, ca reglementări speciale, valabile doar pentru restituirea accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutire indirectă, în acest caz neputând opera termenul general de prescripție, deoarece ar exista două reglementări diferite, în două acte normative diferite, care sunt contradictorii.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici motivarea contestatoarei că legislația în vigoare nu prevede în mod explicit respingerea cererilor de restituire în cazul în care acestea nu au fost depuse până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care s-a solicitat restituirea, deoarece legiuitorul a prevăzut un termen legal și imperativ înăuntrul căruia trebuia exercitat dreptul procedural, fără a exista o derogare expresă de la sancțiunea decăderii, iar contestatoarea nu a

exercitat acest drept înăuntrul acestui termen, ceea ce a determinat măsura respingerii cererii și decăderea sa din dreptul de a solicita restituirea accizelor.

Referitor la motivarea contestatoarei că a beneficiat de restituirea accizei aferentă cererilor depuse pentru perioada anterioară lunii august 2011, cu toate că acestea au fost depuse după data de 25 a lunii următoare celei pentru care s-a solicitat restituirea, considerând procedura ca fiind corectă, atât timp cât autoritățile de control au restituit acciza solicitată în baza cererilor de restituire depuse după termenul prevăzut de lege, acționând cu bună credință și conform principiului așteptărilor legitime, sens în care s-a pronunțat și CEJ în cazurile C-181/04 la C-183/04 judecate împreună-Elmeke, în cadrul căreia CEJ precizează faptul că autoritățile fiscale naționale sunt obligate să respecte principiul protejării așteptărilor legitime ale persoanelor impozabile în ceea ce privește o soluție/decizie emisă de o autoritate fiscală competentă, se reține pe de o parte că, aceasta nu și-a probat susținerile și pe de altă parte că, dacă o echipă de control ar încălca prevederile legale, eroarea acesteia nu se poate transforma într-o normă de drept fiscal sau să reprezinte o motivare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia în decizia CEJ luată în cazul C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD, se prevede că principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului la deducere a TVA și precizează faptul că este permis dreptul de deducere dacă cerințele de fond au fost îndeplinite chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise și că un termen de decădere nu ar trebui să limiteze dreptul de deducere, cu condiția ca acesta să nu facă dificilă exercitarea acestui drept, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece nu privește speța dedusă judecătii, pentru cele două obligații fiscale fiind statuate în capitole distincte din Codul fiscal, prevederi legale diferite.

Față de motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată neîntemeiată contestația formulată pentru accizele în sumă de \_\_\_\_\_ lei, respinse la restituire prin decizia de admitere în parte a cererii de restituire a accizelor nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, urmând să fie pronunțată soluția de respingere a acesteia.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE :**



Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. \_\_\_\_\_ S.A. București, pentru accize în sumă de \_\_\_\_\_ lei, respinse la restituire prin decizia de admitere în parte a cererii de restituire a accizelor nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2013, emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale București.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art. 210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii, conform prevederilor art. 218(2) din același act normativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,**