



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE**

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17

sector 5, .X.

Tel: +021 319 97 54

Fax: +021 336 85 48

e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.279 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.A.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor -

Agenția Națională de Administrare Fiscală sub

nr.A_SLP 803/21.04.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.TVA .X./17.04.2015 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 803/21.04.2015 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în .X., prin .X. reprezentată de avocat .X. conform împuternicirii avocațiale seria .X. număr .X., aflată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.A. contestă Decizia de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. .X./19.11.2014 emisă în baza Procesului verbal nr..X./29.10.2015 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând accize respinse la restituire.

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, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de admitere în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. .X./19.11.2014, respectiv **28.01.2015**, potrivit recipisei aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **25.02.2015**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației societatea regăsindu-se la poziția .X. din Anexa 1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**

I.S.C. .X. S.A. contestă respingerea la restituire a accizelor în sumă de .X. lei prin Decizia de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. .X./19.11.2014 emisă în baza Procesului verbal nr..X./29.10.2015 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, precizând că în perioada 28.04.2014-23.05.2014 a fost supusă unui control inopinat în vederea soluționării Cererii de restituire de accize nr..X./20.02.2014 aferentă perioadei 01.01.2014 - 31.01.2014 prin care a solicitat la restituire accize în sumă de .X. lei aferente facturii nr. .X./02.12.2013 cu care a achiziționat alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol de concentrație 94,28%.

Contestatoarea menționează că, organele fiscale din suma de .X. lei solicitată la restituire au aprobat suma de .X. lei, suma de .X. lei fiind respinsă la restituire întrucât 565,8 litri / 460 kg alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol (2 litri/1 hl de alcool 100%) și terțbutanol (80 gr/1 hl alcool 100%), concentrație 94,28% au fost utilizate pentru producerea produsului produsului „Nufăr Verde geamuri 500 ml” care nu se regăsește în categoria produselor cosmetice astfel cum sunt reglementate în Anexa nr.1 la Legea cosmeticelor nr.178/2000.

S.C. .X. S.A. susține că este un producător de produse cosmetice supuse Regulamentului nr. 1.X./2009 al Parlamentului European privind produsele cosmetice, precum și Legii Cosmeticelor nr.178/2000 și având în vedere

capacitățile tehnice de producție de care dispune și cererea existentă în piață, societatea a produs pe plan secundar produse de curățenie precum „Nufăr Verde geamuri 500 ml” (soluție pentru curățat geamuri).

Contestatoarea invocă în susținerea contestației art. 27 alin.(1) lit.b) din Directiva 92/83 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, precizând că textul directivei stabilește clar scutirea alcoolului etilic denaturat utilizat în prelucrarea produselor care nu sunt destinate consumului uman, lăsând la latitudinea Statelor Membre stabilirea condițiilor specifice în care această scutire se acordă, iar refuzul acordării acestei scutiri este excepția de la regulă, **așa cum prevede art.50 din cazul C-482 / 98 Italia - Comisia.**

Totodată, societatea face trimitere la pct. 17 din opinia avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer în cazul C-482/98 Italia - Comisia Europeană concluzionând că scutirea se acordă tuturor tipurilor de alcool etilic atât timp cât acestea sunt denaturate, cu excepția băuturilor alcoolice.

Din legislația națională contestatoarea invocă dispozițiile art.206⁵⁸, precum și prevederile pct.111 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului Fiscal, afirmând că a îndeplinit toate condițiile prevăzute prin lege pentru a beneficia de scutirea de la plata accizelor prevăzută de legiuitor, respectiv alcoolul etilic a fost utilizat în scopul fabricării de produse care nu sunt destinate consumului uman alimentar și a fost în mod corespunzător denaturat prin aplicarea a doi denaturanți prevăzuți pentru **industria cosmetică**, și anume 1,2 propandiol și terțbutanol, în cantitățile necesare, fapt ce a făcut ca alcoolul rezultat să fie toxic nefiind posibilă transformarea sa pentru a fi utilizat ca aliment.

Totodată, societatea invocă art.11 alin.(1) din Codul fiscal în sensul că substanța economică a unei tranzacții este cea care trebuie să fie luată în considerare de către autoritățile fiscale în ceea ce privește analiza operațiunilor desfășurate de contestatoare, iar în speța de față, utilizarea denaturantului 1,2 propandiol pentru produsul de curățenie „Nufăr verde geamuri 500 ml” este în conformitate cu prevederile legale, întrucât a fost utilizat alcool etilic denaturat, astfel încât să nu poată fi utilizat în fabricarea unui produs ce nu este destinat consumului uman.

Referitor la adresa nr..X./16.10.2014 emisă de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, avută în vedere de organele fiscale la analiza cererii de restituire, contestatoarea afirmă că aceasta nu este un act normativ, un act administrativ fiscal sau o decizie a Comisiei Fiscale Centrale pentru a avea un efect direct asupra legii, fiind doar o interpretare restrictivă și eronată a legii întrucât Codul Fiscal scutește de accize alcoolul denaturat utilizat în industria cosmetică (termen larg) și nu numai alcoolul denaturat utilizat (strict) pentru fabricarea de produse cosmetice.

Mai mult, **S.C. .X. S.A.** consideră că este absurd să se pretindă că scutirea ar trebui limitată doar la alcoolul denaturat utilizat pentru fabricarea de produse cosmetice, pentru că astfel de produse nu pot fi ingerate, cu sau fără denaturarea alcoolului folosit pentru producerea lor, neavând rost includerea unor denaturanți pentru a face produsul cosmetic nealimentar, câtă vreme el este conceput ca fiind nealimentar, astfel că beneficiază de scutire de accize, fiind fără relevanță că produsele invocate de organele de inspecție fiscală nu s-ar încadra în definiția produsului cosmetic.

Astfel, societatea precizează că utilizarea definiției produselor cosmetice din Legea nr.178/2000 pentru a stabili accize este netemeinică, întrucât Codul fiscal nu face nicio referire la vreo scutire pentru produse cosmetice (și nici nu se face referire la definiția acestor produse), ci la o scutire aferentă unei industrii cosmetice, în condițiile în care legea nu oferă o definiție concretă a termenului de industrie cosmetică.

De asemenea, contestatoarea afirmă că separarea făcută de Codul fiscal se datorează faptului că produsele specifice industriei cosmetice intră în contact direct cu țesuturile umane și anumiți denaturanți sau anumite combinații de denaturanți pot cauza efecte toxice sau nocive sănătății utilizatorilor, or este evident că și produsele de curățenie cât și odorizantele pentru încăpere intră în contact direct cu țesuturile umane chiar într-o folosire normală și pot genera efecte toxice sau nocive sănătății utilizatorilor, motiv pentru care se impune folosirea unor denaturanți speciali, precum în cazul produselor cosmetice.

Astfel, societatea menționează că produsul "Nufăr Verde Geamuri" este un produs conceput pe bază de principii active de origine naturală, are o formulare blândă, cu pH neutru, fără coloranți, cu extract ecocertificat de mușețel, bio-alcool, parfum hipoalergenic și un miros proaspăt deosebit de plăcut de floare de mușețel, produsul este complet biodegradabil, iar ambalajul este reciclabil.

Contestatoarea susține că potrivit nomenclurii CAEN, codul 2042 este descris ca fiind activitatea de „*Fabricarea parfumurilor și a produselor cosmetice*”, or, dacă categoria de denaturanți aferentă industriei cosmetice s-ar fi dorit a fi aplicabilă numai produselor cosmetice, atunci acest lucru putea fi realizat prin simpla menționare a codului CAEN aplicabil - 2042, întrucât acesta este singurul care permite producerea de produse cosmetice.

Astfel, noțiunea de „*industrie cosmetică*” nu beneficiază de o definiție legală care să restrângă conținutul acesteia strict la fabricarea produselor cosmetice în accepțiunea Regulamentului nr.1.X./2009, dimpotrivă, aria de activitate a companiilor care produc produse cosmetice se completează cu produse de curățenie și de întreținere a casei, odorizante pentru încăperi, produse care sunt asimilate industriei cosmetice, ele neputându-se încadra într-o altă industrie.

Astfel, societatea consideră eronată concluzia organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul denaturant nu poate fi acordată în cazul utilizării denaturantului 1,2 propandiol decât pentru fabricarea unor produse cosmetice, întrucât o astfel de interpretare sfidează spiritul și litera legii, condiționând scutirea de industria în care denaturantul pentru alcool etilic este utilizat (în cazul de față, produsele de curățenie sau odorizante pentru încăperi, fiind încadrate în industria cosmetică).

Prin urmare, societatea invocă în susținere un principiu adus în atenția statelor membre prin jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (CEDO) - ***principiul in dubio contra fiscum*** - potrivit căruia orice dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia sau asupra normei aplicabile, susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple, profită contribuabilul, sau altfel spus acolo unde legislația națională oferă interpretări ambigue sau multiple unor drepturi și obligații ale contribuabililor, remediul cel mai la îndemână pentru autorități pentru a se conforma CEDO este aplicarea principiului *in dubio contra fiscum*, ridicat la rang de drept al omului prin Cauza *Serkov vs. Ucraina* - Cererea nr. .X./05.

S.C. .X. S.A. susține că regulile stabilite de legislația națională în scopul asigurării aplicării corecte a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz în ceea ce privește alcoolul denaturat pentru uz non-alimentar și respectiv interpretarea organelor de inspecție fiscală că nu se poate acorda scutirea indirectă atunci când denaturanții aferenți industriei cosmetice sunt folosiți la fabricarea produselor de curățenie și pentru care se aplică aceleași principii de protecție a sănătății, sunt excesive și, drept urmare, în contradicție cu unul din principiile de bază ale legislației comunitare - principiul proporționalității.

Astfel, societatea afirmă că principiul proporționalității în ceea ce privește scutirea de accize prin metoda indirectă a restituirii a făcut obiectul cauzei C-163/2009 *Repertoire Culinaire Ltd.* supuse judecății Curții Europene de Justiție (CEJ), fiind enunțat de multe ori în jurisprudența europeană, în sensul combaterii unor măsuri excesive impuse de către Statele Membre, cum ar fi C-11/70 *International Handelsgesellschaft v Einfuhr-und Vorratsstelle Getreide*, C-331/88 *R v. Minister of Agricultura, Fisheries and Food ex parte Fedesa*, C-286/94 *Garage Molenheide BVBA v. Belgian State*, C-255/02 *Halifax*, C-210/91 *Comisia Europeană vs. Grecia*, C-286/82 și 26/83 *Luisi și Carbone împotriva Ministero del Tesoro și Cauza 203/80 Casati și C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jozwiak Oriowski.*

Totdată, contestatoarea invocă principiul priorității dreptului comunitar făcând trimitere la Decizia nr. X./2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, în sensul că respectarea priorității dreptului comunitar nu reprezintă doar aplicarea unor norme și respectarea modalităților de interpretare a acestora stabilite de

către instanțele comunitare strict pe domeniul asupra cărora acestea s-au pronunțat, ci preluarea acestor principii în interpretarea textelor legale interne care aplică dreptul comunitar, pentru că formează un tot unic, fără de care sistemul nu poate avea coerență.

De asemenea, societatea afirmă că dacă o directivă nu a fost transpusă în legislația națională a unui stat membru, dacă a fost transpusă incomplet sau dacă este o întârziere în transpunerea sa, cetățenii statului respectiv pot invoca în mod direct respectiva directivă în fața instanțelor naționale.

Astfel, societatea consideră că susținerea autorităților fiscale că denaturanții speciali pentru industria cosmetică nu pot fi folosiți pentru produse de curățenie, nu poate fi considerată ca fiind necesară în scopul combaterii evaziunii fiscale, în virtutea alin. 27 (1) din Directiva nr.92/83, întrucât asemenea măsuri trebuie să aibă la bază elemente clare care să dovedească existența unui pericol serios de evaziune sau abuz, ceea ce nu este cazul de față având în vedere că operațiunile se desfășoară cu acciza deja plătită, iar alcoolul este denaturat corespunzător, neexistând riscul ca acesta să fie retratat pentru consumul uman alimentar.

În perioada 2007 - 2009, societatea precizează că a beneficiat de scutire directă pentru accizele aferente alcoolului denaturat folosit la fabricarea unor produse ce nu sunt destinate consumului uman alimentar în baza autorizațiilor de utilizator final acordate de Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X..

Contestatoarele afirmă că autorităților fiscale li s-a adus la cunoștință faptul că alcoolul etilic urma să fie folosit și pentru produse de curățenie/odorizante de încăperi, invocând în acest sens adresa nr. X./24.05.2008, organele fiscale aprobând scutirea de accize în deplină cunoștință de cauză.

În perioada 2009 - 2011, societatea menționează că a beneficiat de scutire indirectă pentru accizele aferente alcoolului denaturat folosit la fabricarea unor produse ce nu sunt destinate consumului uman alimentar, scutirea fiind acordată în urma unor inspecții efectuate în scopul aprobării rambursării, organele fiscale având la dispoziție toate informațiile detaliate privind utilizarea în producție a alcoolului denaturat cu 1,2 propandiol, și nu au constatat deficiențe. Societatea invocă în acest sens Procesul Verbal emis de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. nr. X./04.07.2012 și Nota de constatare încheiată la data de 29 Octombrie 2009 de către Garda Financiară - Comisariatul General.

Mai mult, societatea afirmă că în cazul în care autoritățile fiscale ar fi constatat deficiențe, în conformitate cu prevederile legale, societatea ar fi putut solicita utilizarea unor denaturanți care nu sunt prevăzuți în normele pentru aplicarea scutirii de accize pentru produsele care nu sunt destinate uzului uman alimentar prevăzută la 206⁵⁸ alin.(1) lit.b), așa cum a făcut-o prin solicitarea

nr..X./13.12.2007 înregistrată la Autoritatea Națională a Vămilelor cu nr..X./14.12.2007 pentru aprobarea utilizării ca denaturant pentru alcoolul etilic a metanolului în concentrație de 4%, așa cum prevedea pct. 22 alin (4) din Normele de aplicare ale art.200 din Codul Fiscal sau cum prevede în prezent pct.111 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

În concluzie, **S.C. .X. S.A.** solicită admiterea contestației și desființarea parțială a Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. .X./19.11.2014 emisă în baza Procesului verbal nr. .X./29.10.2015 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și pe cale de consecință, restituirea accizelor în sumă de .X. lei.

II. Prin Procesul verbal nr. .X./29.10.2014, care a stat la baza emiterii Decizie de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. .X./19.11.2014 organele fiscale au constatat că prin Cererea de restituire de accize nr. .X./20.02.2014 s-a solicitat restituirea sumei totale de .X. lei reprezentând accize aferente alcoolului etilic denaturat pentru cantitatea de 10.657,24 kg/13.126,132 litri, alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol și utilizat în luna ianuarie 2014 pentru obținerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, achiziționat de la antrepozit fiscal S.C. .X. S.A. cu factura nr. .X./02.12.2013..

Organele fiscale au constatat că din cantitatea totală achiziționată societatea a utilizat cantitatea de 10.657,24 kg/13.126,132 litri alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol în luna ianuarie 2014 pentru fabricarea de produse cosmetice și produse de curățenie.

Organele fiscale arată că, scutirea de la plata accizelor se acordă indirect la solicitarea utilizatorului potrivit dispozițiilor pct.111 alin.(43) și alin.(44) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 în baza documentelor justificative care au fost depuse de societate respectiv, copia facturii de achiziție a alcoolului etilic denaturat, dovada plății accizelor către furnizor și dovada cantității utilizate.

Organele fiscale arată că pentru cantitatea de 460 kg alcool/565,8 litri alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol utilizat pentru obținerea produsului „Nufăr verde geamuri 500 ml” și având în vedere dispozițiile punctului 111 alin. (3) lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conține mențiuni exprese în ceea ce privește produsele cu care se denaturează alcoolul etilic destinat industriei cosmetice, iar produsele finite fabricate de către societate, și anume produsul de curățenie “Nufăr verde geamuri 500 ml”

reprezintă în fapt un produs chimico-casnic, care intră în categoria produselor pentru alte industrii, contestatoarea nu poate beneficia de restituirea accizelor aferente cantității de alcool etilic denaturat utilizat pentru producerea produsului “Nufăr verde geamuri 500 ml”.

Mai mult, organele fiscale menționează că, societatea nu deține și nu a putut prezenta notificarea Ministerului Sănătății ca produs cosmetic, pentru produsul de curățenie “Nufăr verde geamuri 500 ml”, așa cum este prevăzut la art. 2 și art. 5 din Ordinul ministrului sănătății nr. 291/2007 privind aprobarea procedurii de notificare a produselor cosmetice de uz uman care sunt puse pe piață pe teritoriul României.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 206⁵⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctul 111 alin.(3) și alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile Legii nr. 178/2000 legea cosmeticilor, republicată organele fiscale au respins la restituire suma de .X. lei reprezentând accize aferente cantități de 460 kg alcool/565,8 litri alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol utilizat pentru obținerea unui produs de curățenie respectiv „Nufăr verde geamuri 500 ml”.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, referitor la suma totală de .X. lei reprezentând accize pentru alcool etilic, cauza supusă soluționării este dacă pentru alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol folosit la producerea de produse de curățenie societatea poate beneficia de scutire de la plata accizelor în condițiile în care denaturantul 1,2 propandiol se utilizează numai pentru denaturarea alcoolului etilic utilizat pentru producția de produse cosmetice conform prevederilor legale.

În fapt, prin Cererea de restituire de accize nr. .X./20.02.2014 S.C. .X. S.A. a solicitat restituirea sumei totale de .X. lei reprezentând accize aferente cantității de 10.657,24 Kg/13.126,132 litri alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol (2 litri/1 hl alcool 100%) și terțbutanol (80 gr/ 1 hl alcool 100%) concentrație 94,28% achiziționat de la S.C. .X. S.A. antrepozit fiscal și utilizat în perioada ianuarie 2014 pentru obținerea de produse care nu sunt destinate consumului uman.

Prin Decizia de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. .X./19.11.2014, organele fiscale au respins la

restituire suma totală de .X. lei reprezentând accize, întrucât societatea a utilizat cantitatea de 460 kg/565,8 litri alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol pentru producerea produsului denumit „Nufăr verde geamuri 500 ml” care nu aparține industriei cosmetice respectiv nu se regăsește în anexa nr. 1 la Legea nr. 178/2000 legea cosmeticelor, republicată, respectiv la art. 2 alin. (1) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 1.X./2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 30 noiembrie 2009 privind produsele cosmetice și au admis suma de .X. lei, fiind încălcate prevederile punctului 111 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, pentru perioada ianuarie 2014, sunt aplicabile dispozițiile art. 206² lit. a), art. 206¹⁴ alin. (1) lit. a) și art. 206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 206¹⁴ Alcool etilic

(1) În înțelesul prezentului capitol, alcool etilic reprezintă:

a) toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208, chiar atunci când aceste produse fac parte dintr-un produs încadrat la alt capitol al nomenclurii combinate;

[...]

ART. 206⁵⁸ Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art. 206² lit. a), atunci când sunt:

a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;

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

[...]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1), precum și produsele utilizate pentru denaturarea alcoolului vor fi reglementate prin normele metodologice.”

Totodată, la pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“Norme metodologice:

111.(3) În cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, substanțele admise pentru denaturarea acestuia sunt cel puțin două din următoarele:

a) pentru industria cosmetică:

1. dietilftalat (nr. CAS 84-66-2) 0,1 litri (chimic pur);
2. ulei de mentă 0,15 litri;
3. ulei de lavandă 0,15 litri;
4. benzoat de benzil (nr. CAS 120-51-4) 5 litri (chimic pur);
5. izopropanol (nr. CAS 67-63-0) 2 litri (chimic pur);
6. 1,2 propandiol (nr. CAS 57-55-6) 2 litri (chimic pur);

[...]

b) pentru alte industrii:

1. alcooli superiori 3 kg;
2. violet de metil (nr. CAS 8004-87-3; C.I. 42535) 0,1 grame (chimic pur);
3. monoetilenglicol (nr. CAS 107-21-1) 0,35 kilograme (chimic pur);
4. salicilat de etil/metil (nr. CAS 118-61-6/nr. CAS 119-36-8) 0,06 kg (chimic pur);
5. albastru de metilen (nr. CAS 61-73-4; C.I. 52015) 0,35 grame (chimic pur);
6. terțbutanol (nr. CAS 75-65-0) 80 grame (chimic pur);
7. etil terțbutil eter (nr. CAS 637-92-3) 2 litri (chimic pur);
8. izopropanol (nr. CAS 67-63-0) 2 litri (chimic pur).

(4) Pentru denaturarea alcoolului etilic destinat industriei cosmetice nu se vor putea utiliza formula de denaturare care să cuprindă doar uleiul de lavandă și uleiul de mentă și formula de denaturare care să cuprindă doar uleiul de mentă și 1,2 propandiol, iar pentru alcoolul etilic destinat altor industrii nu se va putea utiliza formula de denaturare care să cuprindă doar albastrul de metilen și violetul de metil.

(5) Operatorii economici utilizatori de alcool complet denaturat sau parțial denaturat, care, din motive sanitare, tehnice sau comerciale, nu pot folosi alcoolul denaturat cu substanțele prevăzute la alin. (2) și (3), pot solicita avizul laboratorului vamal pentru utilizarea de către antrepozitele fiscale din România a

substanțelor pe care ei le propun. Solicitarea va trebui să cuprindă motivele pentru care este necesară aprobarea aceluiași denaturant specific și descrierea componentelor de bază ale denaturantului propus, precum și declarația pe propria răspundere a faptului că celelalte componente ale produsului în care se va utiliza alcoolul denaturat nu intră în reacție cu substanțele propuse ca denaturanți, astfel încât să anuleze denaturarea. Acest aviz este eliberat numai pe baza analizelor de laborator efectuate mostrelor de alcool etilic denaturat cu substanțele respective prezentate de producătorii în cauză. Avizul va sta la baza documentației necesare eliberării autorizației de utilizator final.

(6) Operatorii economici utilizatori de alcool parțial denaturat, care au primit avizul laboratorului vamal pentru utilizarea unor substanțe de denaturare a alcoolului etilic, altele decât cele prevăzute la alin. (3), pot efectua achiziții de alcool etilic astfel denaturat și de la antrepozite fiscale din alte state membre.

(7) În înțelesul prezentelor norme metodologice, prin consum uman se înțelege consum uman alimentar..

[...]

(43) În situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. b), c), e), g), h) 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.

[...]"

De asemenea, speței îi sunt incidente și prevederile art. 2 alin. (1) lit. a) din Legea nr.178/2000 privind produsele cosmetice, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

"(1) Pentru aplicarea prezentei legi termenii și sintagmele de mai jos semnifică după cum urmează:

- a) produs cosmetic - orice substanță sau preparat care urmează să fie pus în contact cu diverse părți externe ale corpului uman, precum piele, păr, unghii, buze, organe genitale externe sau cu dinții și mucoasa bucală, cu scopul exclusiv sau principal de a le curăța, a le parfuma, a le modifica aspectul și/sau a le corecta mirosurile corporale și/sau a le proteja ori a le menține în bună stare;

[...]"

Potrivit normelor de aplicare a Codului fiscal în cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu

sunt destinate consumului uman, substanțele admise pentru denaturarea acestuia sunt împărțite în două categorii:

cele utilizate în industria cosmetică, printre care și denaturantul 1,2 propandiol, și cele folosite în alte industrii unde nu se regăsește denaturantul 1,2 propandiol.

Astfel, se poate reține cum legiuitorul a condiționat în mod expres scutirea de la plata accizelor de respectarea întocmai a categoriei de denaturant utilizată în raport de industria căreia îi aparține produsul finit, mai exact în producția căruia se utilizează alcoolul denaturant.

În speța supusă soluționării societatea nu a respectat prevederile normative potrivit cărora alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol este scutit de la plata accizelor numai în situația în care este utilizat pentru producerea de produse cosmetice drept pentru care în condițiile în care alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol a fost utilizat pentru obținerea de produse de curățenie societatea nu poate beneficia de scutire de la plata accizelor prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefăcând dovada că a urmat procedura prevăzută de lege potrivit căreia schimbarea denaturantului se poate realiza numai cu avizul laboratorului vamal și care va sta la baza emiterii autorizației de utilizator final.

În același sens au fost și adresele Direcției Generale Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale nr. .X./14.10.2014 emise ca urmare a solicitărilor organelor de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./29.05.2014.

Prin adresa de răspuns nr. .X./14.10.2014, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .X./16.10.2014, Direcția Direcției Generale Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale precizează următoarele:

„Potrivit art. 200 alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Codul fiscal în vigoare până la 01.04.2010, precum și potrivit art. 206⁵⁸ alin.(1) lit. b) și alin.(2) din Codul fiscal valabil după această dată, alcoolul etilic și produsele alcoolice denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman sunt scutite de la plata accizelor, modalitatea și condițiile de acordare a scutirii fiind reglementate în normele metodologice.

[...]

*Aceste prevederi stipulau că denaturarea cu 1,2 propandiol, este admisă pentru alcoolul etilic destinat a fi utilizat pentru **industria cosmetică**.*

Față de aceste prevederi facem precizarea că formularea "industrie cosmetică" nu face referire la o activitate clasificată statistic printr-un cod CAEN.

Menționăm că atunci când s-a dorit acest lucru, în legislația din domeniul accizelor a fost clar precizată încadrarea în nomenclatura CAEN a respectivei activități (ex: alin.(34) și alin. (35) de la pct. 82 din normele metodologice).

Conform Clasificării activităților din economia națională - CAEN, Fabricarea parfumurilor și a produselor cosmetice (de toaletă) 2042 și Fabricarea săpunurilor, detergenților și a produselor de întreținere - 2041, fac parte din subgrupa 204 - Fabricarea săpunurilor, detergenților și a produselor de întreținere, cosmetice și de parfumerie, care, la rândul ei, face parte din clasa 20 - Fabricarea substanțelor și a produselor chimice.

Așadar, cel puțin din punct de vedere al Clasificării activităților din economia națională - CAEN, produsele cosmetice sunt privite distinct de detergenți și produsele de întreținere.

Potrivit prevederilor Ordinului nr. 605/2008 produsele pentru curățenie nu sunt considerate produse cosmetice, atât produsele cosmetice cât și produsele pentru curățenie fiind prezentate ca făcând parte din categoria produselor industriei chimice.

În ceea ce privește definiția produselor cosmetice, aceasta se regăsește la art. 2 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1.X./2009:

„(a) „produs cosmetic” înseamnă orice substanță sau amestec destinate punerii în contact cu părțile externe ale corpului uman (epidermă, zonele cu păr, unghii, buze și organe genitale externe) sau cu dinții și mucoasele cavității orale, cu scopul exclusiv sau principal de a le curăța, de a le parfuma, de a schimba aspectul acestora, de a le proteja, de a le menține în condiții bune sau de a corecta mirosurile corpului.” Precizăm că potrivit art 288 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, Regulamentele Uniunii Europene sunt acte juridice obligatorii în toate elementele lor și sunt direct aplicabile în statele membre.

Astfel, având în vedere că produsele cosmetice sunt destinate punerii în contact cu părțile externe ale corpului uman, au fost impuse anumite restricții în ceea ce privește fabricarea acestora. În acest sens au fost introduse și reglementările din normele metodologice, care prevăd utilizarea pentru produsele industriei cosmetice a unor denaturanți care nu au un efect agresiv ori nociv pentru om, spre deosebire de denaturanții prevăzuți a fi utilizați pentru produsele altor industrii.

Având în vedere cele de mai sus, apreciem că alcoolul denaturat cu 1,2 propandiol intră sub incidența prevederilor art. 200 alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Codul fiscal în vigoare până la 01.04.2010, respectiv art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Codul fiscal valabil după această dată, și a normelor metodologice

afere, numai în ceea ce privește utilizarea sa la fabricarea de produse cosmetice, nu și în ceea ce privește fabricarea produselor de curățenie.”

Referitor la susținerea societății că interpretarea organelor de inspecție fiscală, în sensul că aplicarea scutirii de alcool etilic nu poate fi acordată în cazul utilizării denaturantului 1,2 propandiol decât la fabricarea unor produse cosmetice, sfidează litera și spiritul legii, existând un element de dubiu în ceea ce privește claritatea legii fiscale, iar în astfel de cazuri devine aplicabil un principiu din jurisprudența CEDO- *principiu in dubio contra fiscum* se reține că prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu privire la condițiile și modalitățile de acordare a scutirii directe/indirecte de la plata accizelor pentru alcoolul etilic denaturat, deși prin legislație denaturanții au fost împărțiți, din considerente care țin de toxicitatea acestora și implicit protecției sănătății consumatorilor, s-a dat posibilitatea operatorilor economici care utilizează alcool complet/parțial denaturat și care din motive sanitare, tehnice sau comerciale nu pot utiliza alcoolul denaturat cu denaturanții prevăzuți, să poată solicita avizul laboratorului vamal pentru utilizarea de către antrepozitele fiscale din România a substanțelor pe care acestea le propun și care împreună au documentație tehnică prevăzută de lege, analize de laborator efectuate asupra mostrelor de alcool etilic denaturat cu substanța respectivă, să stea la baza autorizației de utilizator final.

Așadar, în speța de față legislația trebuie interpretată sistematic prin corelarea textului de la pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu celelalte dispoziții legislative din același act normativ, alin. (5) de la pct. 111 extinzând aplicabilitatea scutirii și asupra cazurilor, care la prima vedere nu se încadrează în formularea acestui text legal.

În ceea ce privește produsul de curățenie “*Nufăr verde geamuri 500 ml*” soluție pentru curățat geamuri și suprafețe lucioase, se reține din documentele existente la dosar că acestea au fost comercializate pe piața internă, iar la fabricarea acestora societatea a utilizat alcoolului etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol, denaturantul 1,2 propandiol putând fi utilizat la denaturarea alcoolului etilic, pentru a beneficia de scutire de la plata accizelor, numai pentru obținerea de produse aparținând industriei cosmetice și nu pentru produse în industria chimică.

Mai mult, potrivit prevederilor punctului 111 alin. (10) din din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada supusă analizei, în vederea obținerii soluțiilor de spălat sau de curățare este permisă denaturarea numai a alcoolului tehnic rezultat exclusiv ca produs secundar din procesul de

obținere a alcoolului etilic rafinat și care datorită compoziției sale nu poate fi utilizat în industria alimentară.

Având în vedere că, la obținerea produsului denumit comercial “*Nufăr verde geamuri 500 ml*” S.C. .X. S.A. a utilizat alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol, iar potrivit prevederilor legale anterior invocate, pentru obținerea de soluții de curățat sau spălat este permisă numai denaturarea alcoolului tehnic, precum și a faptului că produsul “*Nufăr verde geamuri 500 ml*” nu face parte din categoria produselor aparținând industriei cosmetice, **S.C. .X. S.A.** nu beneficiază de scutire de la plata accizelor pentru alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol și terțbutanol, utilizat la obținerea acestuia.

Referitor la invocarea de către societate a prevederilor Directivei nr.92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că statele membre sunt cele care stabilesc condițiile privind acordarea scutirii de la plata accizelor a alcoolului etilic denaturat și care sunt denaturanții utilizați, în conformitate cu prevederile art. 2 alin.(1) lit.b) din directiva invocată unde se precizează:

”Articolul 27

(1) Statele membre scutesc de accize produsele care intră sub incidența prezentei directive după îndeplinirea condițiilor stabilite de acestea în scopul asigurării aplicării corecte a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz

[...]:

(b) dacă sunt atât denaturate, în conformitate cu cerințele oricărui stat membru, cât și utilizate în prelucrarea oricărui produs cu excepția celor destinate consumului uman;

[...]”

Referitor la invocarea de către societate a cauzei C-482/98 Italia – Comisia Europeană (opinia avocatului general), se reține că societatea a extras cateva pasaje din această hotărâre fără să citeze concluziile exprimate de Curtea Europeană de Justiție.

Astfel, în Hotărârea din cazul C-482/98 Italia – Comisia Europeană, Curtea Europeană de Justiție, după prezentarea opiniei părților implicate, inclusiv a avocatului general, se precizează că acordarea sau refuzul scutirii de la plata accizelor este dependentă de metoda de denaturare, iar în cazul în care metoda de denaturare a alcoolului etilic nu este una dintre cele aprobate fie de normele

comunitare sau fie de legislația națională, atunci produsul nu poate fi scutit de plata accizelor.

Referitor la susținerea societății că, în perioada 2007 – 2011 pentru alcoolul etilic denaturat utilizat pentru obținerea de produse cosmetice și produse de curățenie/odorizante de încăperi societatea a beneficiat de scutire directă/indirectă de la plata accizelor se reține că, perioada în cauză a făcut obiectul unei inspecții fiscale finalizate prin emiterea de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./15.12.2014, contestată de societate și soluționată de organul de soluționare competent prin Decizia nr. .X./15.07.2015 privind soluționarea contestației prin care s-a reținut că societatea nu poate beneficia de scutire directă/indirectă de la plata accizelor pentru alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol și utilizat pentru obținerea produselor de curățenie/odorizante de încăperi.

Referitor la invocarea de către societate a modului de soluționare a unor cereri de restituire din perioada 2009 - 2011 se reține că, Cererile de restituire de accize au fost soluționate de organele fiscale conform prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 420/2007 *privind aprobarea procedurii de restituire a accizelor plătite de către utilizatorii produselor supuse accizelor armonizate, pentru care se acordă scutirea indirectă* prin decizii de restituire/nerestituire de accize, ca urmare a analizei de risc..

Potrivit prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 420/2007 la pct.1 din Secțiunea a 2-a *"Fluxul de soluționare a cererilor de restituire de accize" - C. Fluxul operațiunilor în cazul cererilor de restituire de accize, soluționate cu verificare efectuată de organele de inspecție fiscală* se precizează că *"Verificarea se efectuează în baza art. 56 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare."*

Astfel, procesele verbale încheiate de organele fiscale au fost întocmite în conformitate cu prevederile art. 56 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a cercetărilor la fața locului, societatea nefăcând obiectul unei inspecții fiscale privind accizele pentru perioada 2009 - 2011 în conformitate cu dispozițiile art. 96 din același act normativ invocat mai sus, până la data inspecției fiscale materializate prin raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./15.12.2014 și decizia de impunere nr. F-MC .X./15.12.2014.

Inspecția fiscală, definită de art. 94 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a

legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora, spre deosebire de Procesul verbal care a avut ca scop verificarea unor situații de fapt referitoare la activitatea contestatoarei.

Mai mult se reține că, fiecare cerere de restituire se analizează separat, pe baza documentelor depuse de societate, a prevederilor legale în vigoare în perioada supusă verificării, neavând relevanță modul de soluționare a cererilor de restituire depuse de societate într-o perioadă anterioară celei din speța de față, organele fiscale procedând în mod legal la respingerea la restituire a accizelor pentru alcoolul etilic denaturat 1,2 propandiol și terțbutanol utilizat pentru obținerea de produse de curățenie așa cum s-a reținut mai sus și în concordanță cu punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate.

În baza considerentelor anterior prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere a cererii de restituire accize nr. .X./19.11.2014 emisă în baza Procesul – Verbal nr. .X./29.10.2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de .X. lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau la Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.