



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de**

**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



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. 223 / 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 122/22.01.2015

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..X./20.01.2015 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 122/22.01.2015 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în .X., județul .X., CUI X, reprezentată convențional de .X. prin avocați .X. conform împuternicirii avocațiale Seria B nr..X./22.12.2014, aflată în original la dosarul cauzei.

**S.C. .X. S.A.** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei.

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 emiterii

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr.F-MC .X., respectiv **15.12.2014**, și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **23.12.2014**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, domnul .X. având adresa de corespondență în localitatea .X., a formulat "Cerere de introducere în cauză" conform art.212 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr..X./16.02.2015, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe originalul cererii, aflată la dosarul cauzei.

Prin "Cererea de introducere în cauză" domnul .X. invederează că *"...prin stabilirea de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în sarcina **S.C. .X. S.A.** a unor accize, majorări și penalități în sumă totală de .X. lei, valoare eronat determinată, sunt afectate drepturile mele de acționar, inclusiv cele vizând participarea la profitul net al societății sub forma de dividende sau participarea la lichidarea patrimoniului societății în caz de dizolvare. Astfel, subsemnatul am un interes actual, direct și legitim de a obține anularea actului administrativ atacat prin contestație și îndeplinesc și condițiile legale pentru a dobândi calitatea de parte în soluționarea cauzei."*

În vederea soluționării "Cererii de introducere în cauză" formulată de domnul .X. , organul de soluționare a contestației, prin adresa nr.A\_SLP .X./03.03.2015 a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și reprezentantului convențional al **S.C. .X. S.A.**, respectiv .X., să precizeze punctul de vedere cu privire la admisibilitatea de principiu a cererii conform art.212 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 570/18.03.2015, reprezentantul societății - .X. precizează că cererea de introducere în cauză formulată de către domnul .X. este inadmisibilă având în vedere faptul că acesta nu justifică un interes juridic de natură fiscală care ar fi afectat în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**, aceeași opinie fiind exprimată și de

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./20.04.2015, înregistrată la direcția noastră sub nr. A\_SLP 791/20.04.2015.

Analizând actele aflate la dosarul cauzei se reține că interesul juridic de natură fiscală afectat este cel al **S.C. .X. S.A.**, și nu al domnului .X. , astfel cum se poate concluziona chiar din alegația intervenientului din conținutul cererii de introducere în cauză unde precizează *“expressis verbis”* faptul că *“...sunt afectate drepturile mele de acționar, inclusiv cele vizând participarea la profitul net al societății sub forma de dividende sau participarea la lichidarea patrimoniului societății în caz de dizolvare.”*

Din analiza celor de mai sus, se desprinde concluzia potrivit căreia intervenientul .X. nu invocă argumente care să demonstreze că emiterea deciziei de soluționare i-ar afecta un interes juridic de natură fiscală, astfel cum prevede imperativ dispozițiile art.212 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât se va respinge a inadmisibilă *“Cererea de introducere în cauză”* formulată de domnul Olăneanu Nicolae.

Mai mult, se reține că prin *“Cererea de introducere în cauză”* domnul .X. semnalează diverse aspecte în sarcina **S.C. .X. S.A.** cum ar fi *“existența unor operațiuni ilegale care fac parte dintr-un mecanism de fraudare”*, ceea ce contravine logicii juridice întrucât cel care intervine poate face orice act de procedură care nu contravine părții în favoarea căreia a intervenit.

Astfel, articolul anterior precizat consacră principiul dependenței procesuale a terțului față de partea în folosul căreia a intervenit, putând formula orice cerere sau apărare care sprijină poziția **S.C. .X. S.A.** în favoarea căreia s-a formulat intervenția, și care ar determina respingerea argumentelor organelor fiscale și absolvirea contestatoarei de datorarea sumelor, situație care nu se circumscrie speței.

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 2014”* la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3749/2013 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 obligațiile de plată suplimentare stabilite în sarcina sa de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014, precizând următoarele:**

### **Aspecte procedurale**

**S.C. .X. S.A.** precizează că perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2007 - 31.12.2011 pentru accize pentru alcool etilic și că inspecția s-a desfășurat în perioada 15.01.2013-14.11.2014, având o durată de peste 22 luni și încălcând prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală conform căruia, în cazul marilor contribuabili durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni.

Societatea menționează că inspecția fiscală începută prin Avizul de inspecție fiscală nr.4/23.11.2012 a fost suspendată în data de 25.04.2013 și nu a fost transmisă o adresă de reluare a controlului în conformitate cu prevederile Codului de Procedură Fiscală, dar în data de 11.03.2014 contestatoarei i s-a comunicat un nou aviz de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.03.2014, iar organele de inspecție fiscală la începerea controlului s-au înscris în Registrul Unic de Control la poziția X în data de 11.03.2014.

Astfel, noua inspecție fiscală s-a desfășurat în perioada 11.03.2014-24.11.2014 și nu a fost suspendată, depășind termenul legal de 6 luni, încălcând prevederile art.104 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală.

Totodată, **S.C. .X. S.A.** susține că întrucât inspecția fiscală a început în data de 11.03.2014, conform prevederilor art.98 coroborate cu dispozițiile art.91 din Codul de procedură fiscală, dreptul de stabilire a creanțelor fiscale constând în accize aferente anilor 2007 și 2008 era prescris la data debutului inspecției fiscale, fiind exclusă posibilitatea juridică ca perioada 01.01.2007 - 31.12.2008 să mai poată face obiectul unei inspecții fiscale.

De asemenea, contestatoarea afirmă că fiind mare contribuabil, perioada pentru care este supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, or, societatea a fost supusă pentru întreaga perioada 2009 - 2011 unor inspecții fiscale cu scopul de a aproba solicitările de rambursare a accizelor plătite aferente alcoolului etilic denaturat - utilizat în alte scopuri decât pentru fabricarea unor bunuri de consum uman alimentar și

nu mai poate fi supusă inspecției fiscale pentru o perioadă déjà verificată, aceasta putând face, cel mult, subiectul unei *reverificări*.

Astfel, societatea arată că regula generală în ceea ce privește inspecția fiscală este prevăzută la art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, și cu caracter de excepție, reverificarea unei anumite perioade poate fi efectuată, dar numai în condițiile art.105<sup>1</sup> din același act normativ, or, în cazul de față, singura posibilă poate fi reverificarea accizelor aferente alcoolului etilic întrucât inspecții fiscale au avut loc cu regularitate și acoperă toată perioada 2009 – 2011.

Totodată, societatea susține că organele fiscale nu au comunicat contribuabilului o decizie de reverificare întrucât inspecția fiscală a fost demarată de către DGAMC, în baza Avizului de Inspecție Fiscală nr.F-MC .X./11.03.2014 și nu conține vreo referire cu privire la faptul că ar fi o reverificare, nu face referire la vreo decizie de reverificare în baza căreia este efectuat, și nu precizează care sunt informațiile suplimentare dar care au fost necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care ar putea avea efectul de a influența rezultatele acestora.

Mai mult, contestatoarea afirmă că inspecția fiscală nu a fost efectuată ca urmare apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor întrucât toate informațiile solicitate au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în vederea restituirii de accize.

**S.C. .X. S.A.** precizează că actele contestate încalcă principiul securității juridice, infirmând aspecte tranșate anterior prin deciziile de control și restituire accize din perioada 2009 – 2011 și solicită clarificarea posibilității coexistenței unor acte administrativ fiscale, în esență contrare, toate pivotând pe aceeași situație de fapt fiscală și toate dând naștere unor raporturi de drept fiscal, cu întindere și conținut diferit.

### **Aspecte de fond**

**S.C. .X. S.A.** arată că este producător de produse cosmetice în conformitate cu Regulamentul nr.1223/2009 al Parlamentului European privind produsele cosmetice și Legea nr.178/2000 privind produsele cosmetice și a produs bunuri care nu sunt destinate consumului uman alimentar printre care .X. (soluții de curățare aragaz, cuptoare, vase, alte spălări), .X. (soluții pentru curățat geamuri și alte suprafețe lucioase) sau AIRWICK (odorizant pentru încăperi) pentru care este îndreptățită să beneficieze de scutirea indirectă a accizei plătite pentru achiziționarea alcoolului etilic utilizat în fabricarea acestor produse.

Contestatoarea invocă în acest sens dispozițiile art.27 alin.(1) lit.b) din Directiva nr.92/83 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, care 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.

Societatea afirmă că scutirea prevăzută la art.27 alin.(1) lit.a și lit.b din Directiva 92/83 este regula, iar refuzul acordării acestei scutiri este excepția de la regulă așa cum prevede art.50 din cazul C-482 / 98 Italia – Comisia, și invocă în susținere pct.4 și pct.17 din cauza menționată unde se stipulează că scutirea acoperă toate tipurile de alcool etilic în afara băuturilor alcoolice atât timp cât acestea sunt denaturate.

**S.C. .X. S.A.** arată că scutirea prevăzută de Directiva 92/83 pentru alcoolul etilic denaturat este transpusă în legea română la art.206<sup>58</sup> din Codul fiscal, iar modalitatea și condițiile de acordare a scutirii sunt menționate la pct.111 din Normele de aplicare a Codului fiscal și consideră că a îndeplinit toate condițiile prevăzute prin lege, respectiv alcoolul etilic a fost utilizat în scopul fabricării de produse care nu sunt destinate consumului uman alimentar.

Societatea invocă în susținere Cauza C-503 / 10 Evroetil AD, în care se menționează că *“denaturarea este o operațiune care, prin adăugarea intenționată de anumite materii, constă în a face ca alcoolul să fie toxic astfel încât să fie imposibilă transformarea sa pentru a fi utilizat ca aliment.”*

Astfel, contestatoarea arată că alcoolul etilic utilizat a fost denaturat în mod corespunzător prin aplicarea a doi denaturanți prevăzuți de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal pentru **industria cosmetică**, și anume 1,2 propandiol și terțbutanol, în cantitățile necesare, fapt ce a făcut ca alcoolul rezultat să fie toxic astfel încât să nu mai permită utilizarea sau transformarea spre utilizarea umană alimentară.

Totodată, societatea precizează că oganele de inspecție fiscală au avut ca argument principal definiția produselor cosmetice conform Legii nr.178/2000 privind produsele cosmetice, precum și adresa Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale în care se menționează 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.206<sup>58</sup> alin.(1), lit.b) și alin.(2) din Codul fiscal valabil după această dată, și a normelor metodologice aferente, numai în ceea ce privește utilizarea sa la fabricarea de produse cosmetice, nu și în ceea ce privește fabricarea produselor de curățenie, iar într-o adresă de completare se menționează că odorizantele de încăperi nu sunt produse cosmetice.

Contestatoarea afirmă că adresele Direcției generale de legislație Cod Fiscal și reglementări vamale nu sunt acte normative, acte administrative fiscale sau Decizii ale 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 .X., .X. și .X. precizate 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.

Totodată, societatea arată că alcoolul etilic este o componentă de bază, necesară atât în procesele de fabricație a produselor cosmetice cât și pentru cele de curățenie, fapt pentru care are nevoie, în funcție de producția prevăzută și de tipurile de produse fabricate, să se aprovizioneze cu cantități importante de alcool etilic.

Contestatoarea susține că potrivit nomenclurii CAEN, codul 2041 este descris ca fiind activitatea „*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 - 2041, 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.1223/2009, 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 member 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. 39766/05.

**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 directă/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.2615/2009 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.

Societatea precizează că în perioada 2007 - 2009 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..

Contestatoarea 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, întrucât prin adresa nr..X./24.05.2008, se precizează că alcoolul etilic denaturant a fost achiziționat și utilizat în procesul de producție atât pentru realizarea producției destinate pieței interne cât și pentru realizarea de odorizante pentru încăperi .X. aerosols pentru firma .X. Kft Ungaria conform Acordului de colaborare pentru prestări servicii, preparare și ambalare încheiat la data de 26.09.2007.

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 constatată 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 206<sup>58</sup> 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.

**S.C. .X. S.A.** consideră că recalcularea de către organele de inspecție fiscală a unor accize în sarcina societății este lipsită de temei legal existând chiar un impediment procedural în stabilirea de accize în sarcina sa întrucât nu poate fi considerată plătitor de accize, dat fiind faptul că nu se încadrează în situațiile prevăzute la art.206<sup>9</sup> și art.206<sup>41</sup> din Codul fiscal.

De asemenea, societatea susține că legea fiscală nu prevede sancțiuni aplicabile pentru cazul ipotetic în care un denaturant prevăzut pentru industria cosmetică este folosit pentru producerea unor produse de curățenie sau odorizante de încăpere (în conformitate cu autorizația de utilizator final), și în niciun caz nu este prevăzută recalcularea de accize, așa cum au procedat inspectorii fiscali.

Mai mult, contestatoarea precizează că dispozițiile art.206<sup>58</sup> din Codul Fiscal prevăd scutirea pentru alcoolul etilic denaturat și utilizat pentru producerea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, iar normele pentru aplicarea acestui articol menționează diverse aspecte privind aplicarea scutirii pentru alcool etilic denaturant, având rolul de a explica legea și nu de a impune sancțiuni sau prevederi care exced textului de lege.

În ceea ce privește accesoriile calculate prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./15.12.2014, societatea consideră că a fost impusă în mod nelegal la plata accesoriilor aferente mai sus menționate, în temeiul principiului *accessorium sequitur principalem*, întrucât acordarea scutirii de accize (directă/indirectă) a fost realizată de către autoritatea fiscală prin acordarea de Autorizații de Utilizator Final și apoi prin efectuarea controalelor care au dus la aprobarea cererilor de restituire a accizelor depuse de societate.

În concluzie, **S.C. .X. S.A.** solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./15.12.2014 și

desființarea Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-MC .X./15.12.2014 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

**II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat următoarele:**

În perioada 01.01.2007 - 31.12.2008 **S.C. .X. S.A.** a achiziționat alcool etilic denaturat în regim de scutire directă de la plata accizelor în scopul prevăzut de art.200, alin.(1), lit.b) din Codul fiscal, în baza autorizațiilor de utilizator final emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X., în conformitate cu prevederile pct.13 lit.a), pct.14, pct.15, pct.16 și pct.18 din Normele metodologice de aplicare prevederilor art.200 din Codului fiscal, astfel:

Autorizația de utilizator final nr.1/17.01.2007 a fost emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și permitea societății achiziționarea de la S.C. .X. S.R.L. în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut de Codul fiscal la art. 200 alin.(1) lit.b) a cantității .X. l/an de alcool etilic denaturat cod NC.2207.20.00, a cantității de 100.000 l/an alcool tehnic dezodorizat denaturat Cod.NC.2207.20.00 și a cantității de .X. l/an alcool tehnic denaturat Cod.NC.2207.20.00.

Autorizația de utilizator final nr.RO.X./05.09.2007 a fost emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și permitea achiziționarea, de la S.C. .X. S.R.L. în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut de Codul fiscal la art.200 alin.(1) lit.b), a cantității de .X. l/an alcool etilic denaturat Cod NC 2207.20.00.

Autorizația de utilizator final nr.RO.X./01/23.01.2008 a fost emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., în baza documentației anexate la cererea societății nr.X/16.01.2008 și permitea achiziționarea, în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut de Codul fiscal la art.200 alin.(1) lit.b) a cantității de X l/an de alcool etilic denaturat (1,2 propandiol 2% în vol.) Cod NC 2207.20.00.

Autorizația de utilizator final nr.RO.X./08/29.05.2008, care completează autorizația nr.RO.X./01/23.01.2008, a fost emisă de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. și permitea achiziționarea în regim de scutire de la plata accizelor, în scopul prevăzut de Codul fiscal la art.200, alin. 1, lit. b), a cantității de X l/an alcool etilic denaturat Cod.NC.2207.20.00.

În baza autorizațiilor de utilizator final, alcoolul etilic denaturat achiziționat de **S.C. .X. S.A.** în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, a fost facturat de furnizori la prețuri fără accize, iar livrările au fost însoțite de documentul administrativ de însoțire (DAI), în conformitate cu prevederile pct. 21 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, **S.C. .X. S.A.** a achiziționat alcool etilic denaturat în cantitate totală de .X. grade dall (.X. litri) în regim de scutire directă, astfel:

-în perioada ianuarie 2007 – august 2007 a achiziționat de la SC .X. SA, în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./26.04.2005, cantitatea de .X. grade dall (.X. litri) alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și cantitatea de .X. grade dall (.X./26 litri) alcool tehnic dezodorizat denaturat cu 1,2 propandiol și dietilftalat 0,2%;

-în perioada septembrie 2007 – decembrie 2008 a achiziționat de la SC .X. SRL, în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr..X./ 28.08.2007, nr..X./09.01.2008 și nr..X./03.02.2008, cantitatea de .X. grade dall (1.107.208 litri) alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol;

-în luna decembrie 2008 a achiziționat de la SC.X. SRL .X., în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./26.06.2008, cantitatea de .X. grade dall (.X. litri) alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol.

Din documentele verificate s-a constatat că alcoolul etilic denaturat achiziționat în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008 a fost utilizat în producție pentru fabricarea a X repere (produse finite, semifabricate și testere) astfel: pentru fabricarea de produse cosmetice (.X. kg.), pentru fabricarea de produse de curățenie (.X. kg.) și pentru fabricarea de odorizante pentru încăperi (.X. kg.).

În ceea ce privește produsele de curățenie și odorizantele pentru încăperi produse de societate acestea sunt:

- 1) .X. – soluție pentru curățat aragaz
- 2) .X. – soluție pentru curățat cuptoare și vase emailate
- 3) .X. – produs pentru spălări grosiere
- 4) .X. – soluție pentru curățat geamuri și suprafețe lucioase
- 5) .X. – odorizante pentru încăperi, în diferite sortimente de aerosoli .X., produse fabricate în baza Acordului de colaborare pentru prestări servicii, preparare și ambalare, încheiat cu firma .X. din Ungaria.

Organele de inspecție fiscală au constatat că alcoolul etilic denaturat, achiziționat de contestatoare în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, a fost denaturat de furnizori cu 1,2 propandiol, substanță admisă pentru denaturarea alcoolului etilic utilizat în industria cosmetică, în conformitate cu prevederile pct. 22 alin. (3) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 200 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile Legii nr.178/2000 privind produsele cosmetice care la art.2 alin.(1) lit.a) definește produsul cosmetic ca fiind 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, echipa de inspecție fiscală a solicitat prin nota explicativă prezentarea considerentelor care au stat la baza deciziei de utilizare a alcoolului etilic denaturat cu 1,2 propandiol în procesul de fabricație a produselor de curățenie și odorizante pentru încăperi.

Referitor la explicațiile date de reprezentantul societății în Nota explicativă nr.X organele de inspecție fiscală precizează că societatea confirmă faptul că produsele de curățenie și odorizantele de încăperi nu sunt produse cosmetice, însă consideră că nu este relevant acest fapt întrucât aceste produse fac parte din industria cosmetică, iar conform nomenclurii CAEN atât produsele cosmetice cât și produsele de curățenie și odorizantele pentru încăperi fac parte din industria chimică.

Totodată, referitor la invocarea de către societate a prevederilor Directivei nr.92/83/CEE a Consiliului European din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, echipa de control menționează că acestea au fost preluate de Codul fiscal, iar legiuitorul prin normele metodologice a stabilit în plus condițiile în care acestea se aplică, astfel încât, conform acestor prevederi, alcoolul etilic achiziționat de **S.C. .X. S.A.** este scutit de la plata accizelor dacă este denaturat și utilizat la fabricarea de produse care nu sunt destinate consumului uman.

Prin adresele nr..X./29.05.2014 și nr..X./25.11.2014 organele de inspecție fiscală au solicitat un punct de vedere de la direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv dacă pentru perioada 2007-2011 **S.C. .X. S.A.** poate beneficia de scutire de la plată a accizelor pentru alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol care a fost utilizat pentru fabricarea produselor de curățenie și respectiv odorizantele pentru încăperi.

Prin adresele de răspuns nr..X./14.10.2014 și nr..X./15.12.2014, Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale precizează că formularea "industrie cosmetică" nu face referire la o activitate clasificată statistic printr-un cod CAEN, iar potrivit prevederilor Ordinului nr.605/2008 produsele pentru curățenie nu sunt considerate produse cosmetice, atât produsele cosmetice cât și produsele de curățenie și odorizantele pentru încăperi fiind prezentate ca făcând parte din categoria produselor industriei chimice.

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 sensul că pentru produsele industriei cosmetice se prevede utilizarea unor denaturanți care nu au un efect agresiv ori nociv pentru om, spre deosebire de denaturanții prevăzuți a fi utilizați pentru produsele altor industrii.

Prin urmare, direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice apreciază că alcoolul etilic 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.206<sup>58</sup> alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Codul fiscal valabil după această dată și a normelor metodologice aferente, numai în ceea ce privește utilizarea sa la fabricarea de produse cosmetice, nu și în ceea ce privește fabricarea produselor de curățenie și a odorizantelor pentru încăperi.

În consecință, accizele aferente alcoolului etilic denaturat cu 1,2 propandiol utilizat la fabricarea produselor de curățenie și odorizantelor pentru încăperi, devin exigibile în conformitate cu prevederile art.192 alin.(5) din Codul fiscal, întrucât alcoolul nu a fost utilizat pentru fabricarea de produse cosmetice, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru cantitatea de alcool etilic denaturat utilizată la fabricarea produselor de curățenie și odorizantelor pentru încăperi **S.C. .X. S.A.** nu beneficiază de scutirea directă de la plata accizelor, drept pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accize în sumă de .X. lei.

Totodată, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru accizele stabilite suplimentar de plată în sumă de .X. lei s-au calculat până la data de 31.10.2014 majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește scutirile la plata accizelor pentru alcoolul etilic denaturat achiziționat în perioada 01.01.2009–31.12.2011 **S.C. .X. S.A.** a beneficiat de regimul de scutire indirectă, în baza prevederilor pct.22, alin.(33) din Normele metodologice de aplicare a art.200 din Codul fiscal, în vigoare în perioada ianuarie 2009 – martie 2010, respectiv a prevederilor pct.111 alin.(37) din Normele metodologice de aplicare a art.206<sup>58</sup> din Codul fiscal, în vigoare din aprilie 2010.

Pentru alcoolul etilic denaturat achiziționat în perioada 01.01.2009 – 31.12.2011, prin cererile depuse la autoritățile fiscale, **S.C. .X. S.A.** a solicitat restituirea accizelor în sumă de .X. lei, în conformitate cu pct.22 alin.(34) din

Normele metodologice de aplicare a art.200 din Codul fiscal, în vigoare în perioada ianuarie 2009 – martie 2010, respectiv a prevederilor pct.111, alin. (38) din Normele metodologice de aplicare a art. 206<sup>58</sup> din Codul Fiscal, în vigoare din aprilie 2010.

Astfel, în baza deciziilor emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, societății i-au fost restituite accize în sumă de .X. lei, iar diferența de .X. lei, dintre suma solicitată și cea aprobată la restituire aferentă cererilor de restituire de accize din lunile iulie, august și octombrie 2011 a fost respinsă la restituire întrucât rezultatele obținute la probele de alcool etilic denaturat, prelevate la sediul furnizorului de organele vamale, au certificat că alcoolul etilic nu a fost denaturat corespunzător, având titrul alcoolic de 95,9%vol. și un conținut de 1,2 propandiol de 1,17%, în loc de 2% în volum, conform prevederilor pct.111 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În perioada 2009 – 2011 **S.C. .X. S.A.** a achiziționat .X. litri alcool etilic denaturat în valoare de 15.143.226 lei, din care accize în sumă de .X. lei de la următorii furnizori S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. X S.A.

În vederea stabilirii modului de utilizare a alcoolului etilic denaturat în procesul de fabricație al produselor finite, organele de inspecție fiscală au verificat prin sondaj consumurile analitice, datorită volumului foarte mare de documente în care se regăsesc cantitățile de alcool consumate pentru obținerea semifabricatelor și produselor finite.

Conform registrului pentru evidența mișcărilor zilnice a materiei prime accizate, cantitatea totală de .X. kg alcool etilic denaturat folosit în producție și pentru care s-a solicitat restituirea accizelor, a fost utilizată pentru fabricarea de produse cosmetice (.X. kg), pentru fabricarea de produse de curățenie (.X. kg) și pentru fabricarea de odorizante pentru încăperi (.X. kg).

Produsele de curățenie și odorizantele pentru încăperi la fabricarea cărora s-a utilizat alcoolul etilic denaturat și pentru care societatea a solicitat restituirea accizelor aferente, sunt următoarele:

- 1) .X. – soluție pentru curățat aragaz
- 2) .X. – soluție pentru curățat cuptoare și vase emailate
- 3) .X. – produs pentru spălări grosiere
- 4) .X. – soluție pentru curățat geamuri și suprafețe lucioase
- 5) .X. – odorizante pentru încăperi, în diferite sortimente de aerosoli Aqua, Citrus, Freesia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că alcoolul etilic denaturat, achiziționat de **S.C. .X. S.A.** în anii 2009 – 2011, pentru care s-a solicitat restituirea accizelor, a fost denaturat cu 1,2 propandiol, substanță

admisă pentru denaturarea alcoolului etilic utilizat în industria cosmetică, în conformitate cu prevederile pct.22 (respectiv pct.111 din 01.07.2010) alin.(3) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.200 (respectiv art.206<sup>58</sup> din 01.04.2010) din Codul fiscal, în condițiile în care alcoolul etilic astfel denaturat a fost utilizat atât la fabricarea de produse cosmetice cât și la fabricarea de produse de curățenie și odorizante pentru încăperi.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că accizele aferente alcoolului etilic denaturat cu 1,2 propandiol utilizat la fabricarea produselor de curățenie și odorizantelor pentru încăperi, devin exigibile în conformitate cu prevederile art.192 alin.(5) din Codul fiscal, valabil până la data de 01.04.2010 respectiv art.206<sup>7</sup> alin.(7) din Codul fiscal, valabil din data de 01.04.2010, întrucât alcoolul nu a fost utilizat pentru fabricarea de produse cosmetice.

În concluzie, pentru cantitatea de alcool etilic denaturat utilizată la fabricarea produselor de curățenie și odorizantelor pentru încăperi, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. .X. S.A.** nu beneficiază de scutirea indirectă de la plata accizelor, societatea datorând bugetului de stat accize în sumă de .X. lei.

Totodată, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin (1) și art.120<sup>1</sup> alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru accizele stabilite suplimentar de plată în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În concluzie, pentru alcoolul etilic denaturat achiziționat în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008 în regim de scutire directă și în perioada 01.01.2009 – 31.12.2011 în regim de scutire indirectă și utilizat la fabricarea de produse de curățenie și odorizante pentru încăperi, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. .X. S.A.** datorează la bugetul de stat accize în sumă totală de .X. lei, majorări/dobânzi de întârziere de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei.

**III.Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatoare și de organele fiscale, se rețin următoarele:**

#### **I.Aspecte procedurale**

**1.Referitor la suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente accizelor,**



**cauza supusă soluționării este dacă dreptul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a creanțelor fiscale constând în accize aferente anului 2007 era prescris la data începerii inspecției fiscale.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au efectuat la **S.C. .X. S.A.** o inspecție urmare căreia au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 prin care au stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei reprezentând: accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada verificată 01.01.2007 - 31.12.2011, accize pentru alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol, substanță admisă pentru denaturarea alcoolului utilizat în industria cosmetică în conformitate cu dispozițiile pct.22 alin.(3) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2007 - 31.03.2010, respectiv pct.111 alin.(3) lit.a) din același act normativ în vigoare de la 01.04.2010, întrucât societatea a utilizat alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol la fabricarea de produse de curățenie și odorizante pentru încăperi și nu la fabricarea de produse cosmetice.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală la Capitolul I – „*Date despre inspecția fiscală*”, organele de inspecție fiscală au înscris la rubrica “Număr și data transmitere Aviz IF” - “*Nr aviz:4 Data Aviz 23.11.2012*”, la rubrica “Amânări” - “*Nr. acord: 20511 Data acord: 27.11.2012*”, la rubrica „Numărul de înregistrare înscris în Registrul Unic de Control”: “*RUC:162/Data de 15.01.2013*”, iar la rubrica privind perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală, a fost menționat “*...de la 15.01.2013 până la data de 14.11.2014*”.

Prin contestația formulată societatea susține că în conformitate cu prevederile art.98 coroborate cu dispozițiile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, dreptul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a creanțelor fiscale constând în accize aferente anilor 2007 și 2008 era prescris la data debutului inspecției fiscale, fiind exclusă posibilitatea juridică ca perioada 01.01.2007 - 31.12.2008 să mai poată face subiectul unei inspecții fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art.91 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, care stipulează:

***“Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale***

*(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”*

coroborate cu cele ale art.92 din același act normativ, care prevăd:

*“(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

*c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.*

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;*

*c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;*

*d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.*

*(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

și coroborate cu dispozițiile art.93 din același act normativ care precizează:

***“Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale***

*Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”*

În conformitate cu art.101, art.102 alin.(1) și alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, unde se precizează:

ART. 101

**Avizul de inspecție fiscală**

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.*

(3) *Avizul de inspecție fiscală cuprinde:*

a) *temeiul juridic al inspecției fiscale;*

b) *data de începere a inspecției fiscale;*

c) *obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*

d) *posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*

ART. 102

**Comunicarea avizului de inspecție fiscală**

(1) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

(...)

(6) *Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanță fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Totodată, se reține că, înainte de începerea inspecției fiscale, organele de control au obligația de a înștiința contribuabilul prin transmiterea

unui aviz de inspecție fiscală, care să cuprindă printre alte elemente și data de începere a inspecției fiscale, aviz care se transmite în scris cu 30 de zile înainte de începerea inspecției fiscale pentru societățile care îndeplinesc criteriile de mari contribuabili. De asemenea, potrivit dispozițiilor enunțate, se reține că data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au comunicat **S.C. .X. S.A.** *“Avizul de inspecție fiscală nr.R-BH 4 din 23.11.2012”* la data de 26.11.2012, potrivit semnăturii de primire și ștampilei societății aplicată pe acesta și fiind înregistrat la contestatoarea la această dată sub nr.690.

Potrivit *“Avizului de inspecție fiscală nr.R-BH 4 din 23.11.2012”* **S.C. .X. S.A.** urmează să facă obiectul unei inspecții fiscale începând cu data de 24.12.2012 în ceea ce privește *“Accizele pentru alcool etilic în perioada 01.01.2007-31.12.2011”*.

Prin adresa nr..X./26.11.2012 **S.C. .X. S.A.** a solicitat Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. amânarea începerii inspecției fiscale cu două săptămâni, *“...respectiv începerea acesteia în data de 07.01.2013...datorită faptului că în perioada sărbătorilor de iarnă, 24 decembrie 2012-04 ianuarie 2013 majoritatea angajaților societății vor fi în concediu de odihnă.”*

Prin adresa nr..X./27.11.2012 Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a comunicat contestatoarei aprobarea amânării inspecției fiscale până la data de 14.01.2013.

Potrivit prevederilor legale menționate anterior se reține că la momentul începerii inspecției fiscale organele de control au obligația consemnării datei de începere a inspecției fiscale în registrul unic de control.

Astfel, potrivit copiei filei din registrul unic de control, aflată la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală s-au înscris în registru la poziția X în data de 15.01.2013, aceeași dată fiind menționată și în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014.

Prin adresa nr.A\_SLP 122/16.02.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să precizeze dacă anterior datei de 15.01.2013 a fost înscrisă în registrul unic de control începerea inspecției fiscale sau în caz de refuz al contribuabilului de a prezenta registrul unic de control, organele de inspecție fiscală au întocmit proces-verbal de constatare, conform prevederilor

mai sus menționate, în care să se înscrie o altă dată a începerii inspecției fiscale anterioară datei de 15.01.2013.

Prin adresa de răspuns nr..X./26.02.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 435/02.03.2015, organele de inspecție fiscală au comunicat că *"Data începerii inspecției fiscale, consemnată în Registrul unic de control al societății a fost 15.01.2013 ... nu a fost întocmit nici un proces-verbal de constatare în sensul dispozițiilor art.102 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală."*

De asemenea, prin adresa nr.A\_SLP .X./03.03.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să precizeze dacă anterior datei la care a început inspecția fiscală au existat cauze de întrerupere sau suspendare a prescripției în condițiile prevăzute de art.92 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare.

Prin adresa de răspuns nr..X./09.03.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 525/11.03.2015, organele de inspecție fiscală au comunicat că: *"Cererea S.C. .X. S.A. nr..X./26.11.2012, înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr..X./26.11.2012 prin care societatea confirmă primirea avizului de inspecție fiscală, pe cale de consecință acceptă perioada ce va fi supusă verificării, perioada comunicată în aviz, cu solicitarea motivată de amânare a datei de începere a inspecției...a întrerupt termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în conformitate cu art.92 alin.(1) lit.a) din din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare."*

Pentru clarificarea acestor aspecte, prin adresa nr.A\_SLP 122/27.04.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală să precizeze dacă *"...simpla comunicare a avizului de inspecție fiscală fără înscrierea datei de începere a inspecției fiscale în registrul unic de control așa cum prevede art.102 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, poate fi considerat un act întrerupător de prescripție."*

Prin adresa de răspuns nr..X./08.07.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 1463/10.07.2015, Direcția Generală Juridică a comunicat că *"...în fapt inspecția fiscală a început în data de 15.01.2013 potrivit consemnărilor din Registrul unic de control, respectiv poziția x.....simpla comunicare a avizului de inspecție fiscală, nu*

*reprezintă un act de întrerupere a prescripției, acesta fiind un act premergător începerii inspecției fiscale, legislația fiscală neconferindu-i vreun atribut în ceea ce privește întreruperea/suspendarea termenului de prescripție.”*

În consecință, se reține că data menționată în Registrul unic de control la pagina 28 poziția X de organele de inspecție fiscală este data începerii inspecției fiscale, respectiv data de 15.01.2013.

În același sens, este și punctul de vedere al Direcției Generale de Coordonare Inspecție Fiscală exprimat prin adresa nr..X./06.08.2013 într-o speță similară, în care se precizează că *“...potrivit art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, data începerii inspecției fiscale este data consemnată în registrul unic de control.”*

Având în vedere că data începerii inspecției fiscale este data de 15.01.2013, iar dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând accize pentru anul 2007 începe să curgă de la data de 01.01.2008, pentru perioada cuprinsă între 01.01.2007 – 31.12.2007 argumentele contestatoarei sunt întemeiate privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare reprezentând accize pentru alcool etilic.

De asemenea, prin adresa nr.A\_SLP 122/16.02.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să precizeze cuantumul obligației principale reprezentând accize stabilită pentru anul 2007 și accesoriile aferente acesteia.

Prin adresa de răspuns nr..X./26.02.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 435/02.03.2015, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a precizat: *“Cuantumul accizelor stabilite suplimentar de plată pentru anul 2007 este de .X. lei, iar accesoriile aferente sunt în sumă de .X. lei.”*

În consecință, în conformitate cu art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestația va fi admisă parțial pentru suma totală de .X. lei din care accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei și dobânzi/majorări aferente în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește perioada cuprinsă între 01.01.2008 – 31.12.2008, nu se pot reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatoarei, întrucât inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în registrul unic de control la data de 15.01.2013, deci înlăuntrul termenului de prescripție, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată excepția

prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2008, invocată de contestatară și se va analiza fondul cauzei.

**Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.104 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că durata inspecției fiscale a depășit cele 6 luni prevăzute de legiuitor, se reține că termenul în care poate fi efectuată inspecție fiscală este un termen de recomandare și nu unul sancționator astfel că, depășirea acestuia nu atrage decăderea dreptului organelor de inspecție fiscală de a finaliza inspecția fiscală.**

Mai mult decât atât, extinderea duratei inspecției fiscale a fost cauzată de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au solicitat clarificări la direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcției Generale Legislație Cod de Procedură Fiscală, Reglementări Nefiscale și Contabile prin adresele nr..X./29.05.2014 și nr..X./25.11.2014 la care s-a primit răspuns după o perioadă mai mare de 6 luni, respectiv prin adresa nr..X./14.10.2014 și adresa nr..X./15.12.2014.

Astfel, după primirea în data de 15 decembrie 2014 a punctului de vedere de la direcția de specialitate, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au încheiat în aceeași dată Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC X și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X..

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise dacă nu se dovedește atât vătămarea cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Totodată, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru

validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele ale căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează : *“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.*, drept pentru care susținerea societății nu poate fi reținută.

**Referitor la afirmația societății că inspecția fiscală pentru perioada 2009 – 2011 nu respectă prevederile legale prevăzute de Codul de procedură fiscală, încălcând principiul unicității inspecției fiscale**

Prin contestația formulată societatea precizează că a mai fost supusă unor inspecții fiscale pentru întreaga perioada 2009 – 2011 cu scopul de a aproba solicitările de rambursare a accizelor plătite aferente alcoolului etilic denaturat utilizat în alte scopuri decât pentru fabricarea unor bunuri de consum uman alimentară și nu mai poate fi supusă inspecției fiscale, aceasta putând face, cel mult, subiectul unei reverificări dar numai în condițiile art.105<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în perioada 01.01.2009 – 31.12.2011 societatea a solicitat acordarea scutirii indirecte de la plata accizelor pentru alcoolul etilic denaturat, în baza prevederilor pct. 22 alin.(33) din Normele metodologice de aplicare a art. 200 din Codul fiscal, în vigoare în perioada ianuarie 2009 – martie 2010, respectiv a prevederilor pct.111 alin.(37) din Normele metodologice de aplicare a art.206<sup>58</sup> din Codul Fiscal, în vigoare din aprilie 2010, depunând la organele fiscale cereri pentru restituirea accizelor.

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 (aprilie 2009 – noiembrie 2009 și septembrie 2010) și a proceselor verbale încheiate de organele fiscale pentru celelalte luni din perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011, așa cum rezultă din adresa Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili nr..X./16.01.2015.



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 care face obiectul prezentei cauze.

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.

Procesul verbal a avut ca scop verificarea unor situații de fapt referitoare la activitatea contestatoarei nefiind un act supus rigorilor art.105<sup>1</sup> alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că *"Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora."*

Prin urmare, legiuitorul interzice efectuarea unei reverificări asupra impozitelor, taxelor, contribuțiilor sau alte sume datorate bugetului de stat în lipsa unor date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificărilor, or în speță de față nu ne aflăm în situația a două inspecții fiscale succesive întrucât procesul verbal nu este rezultatul unei inspecții fiscale ci așa s-a arătat mai sus a avut ca obiect soluționarea cererilor de restituire de accize.

În consecință, se reține că principiul unicității inspecției fiscale invocat de către contestatoare nu a fost încălcat având în vedere că pentru obligația reprezentând accize pentru alcool etilic **S.C. .X. S.A. a fost supusă unei singure inspecții fiscale finalizate prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC**

.X./15.12.2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu aveau niciun motiv să emită o decizie de reverificare, așa cum eronat susține contestatoarea în contestația formulată, întrucât societatea nu a mai fost supusă unei alte inspecții fiscale pentru perioada 2009 – 2011, iar procesele verbale încheiate de organele fiscale urmare cererilor de restituire de accize depuse de societatea neputând fi asimilate unor inspecții fiscale.

## **II.Aspecte de fond**

**Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, cauza supusa soluționării este dacă pentru alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol folosit la producerea de odorizante pentru încăperi și produse de curățat societatea poate beneficia de scutire de la plata accizelor în condițiile în care denaturantul propandiol se utilizează pentru produse cosmetice conform prevederilor legale.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 **S.C. .X. S.A.** a achiziționat alcool etilic denaturat în regim de scutire directă de la plata accizelor de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în baza autorizațiilor de utilizator final nr.1/17.01.2007, nr.RO.X./05.09.2007 nr.RO.X./01/23.01.2008 și nr.RO.X./08/29.05.2008 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X., în scopul prevăzut de art.200 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 2009 – 2011 societatea a achiziționat cantitatea de .X. kg alcool etilic denaturat de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. MAREX S.A. în regim de scutire indirectă de la plata accizelor în baza prevederilor pct.22 alin.(33) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pentru perioada ianuarie 2009 – martie 2010, respectiv a prevederilor pct.111 alin.(37) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada aprilie 2010 – decembrie 2011.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol achiziționat de societate

a fost utilizat atât la fabricarea de produse cosmetice cât și la fabricarea de produse de curățenie și odorizante pentru încăperi, respectiv pentru următoarele produse: .X. – soluție pentru curățat aragaz, .X. – soluție pentru curățat cuptoare și vase emailate, .X. – produs pentru spălări grosiere, .X. – soluție pentru curățat geamuri și suprafețe lucioase și produse și AIWICK Freshmatic.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol, substanță admisă pentru denaturarea alcoolului etilic utilizat în industria cosmetică, intră sub incidența prevederilor art.200 alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 01.04.2010, respectiv dispozițiilor art.206<sup>58</sup> alin.(1) lit.b) și alin.(2), din același act normativ, valabil după data de 01.04.2010, numai în ceea ce privește utilizarea acestuia la fabricarea produselor cosmetice nu și la fabricarea produse de curățenie și odorizante pentru încăperi.

În consecința, pentru alcoolul etilic denaturat cu 1,2 propandiol utilizat pentru fabricarea produselor de curățenie și odorizante pentru încăperi, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada 2008 – 2011, în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 suma totală de .X. lei din care accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei.

**În drept**, pentru perioada 01.01.2008 – 31.03.2010 sunt incidente prevederile art.162 lit.e), art.173 alin.(1) lit.a) și art.200 alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**ART. 162**

*Sfera de aplicare*

*Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:(...)*

**e) alcool etilic; (...)**

**ART. 173**

*Alcool etilic*

*(1) În înțelesul prezentului titlu, 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 Nomenclaturii combinate; (...)*

## ART. 200

*Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice*

*(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art. 162, atunci când sunt:*

*(...)*

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

*(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutiilor prevăzute la alin. (1), precum și produsele utilizate pentru denaturarea alcoolului vor fi reglementate prin norme. (...)"*

*coroborate cu dispozițiile pct.22 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:*

*22.(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 una din următoarele:*

### **a) pentru industria cosmetică**

- |                                 |                             |
|---------------------------------|-----------------------------|
| <i>1. Dietilftalat</i>          | <i>0,1% în vol.</i>         |
| <i>2. Ulei de mentă</i>         | <i>0,15% în vol.</i>        |
| <i>3. Ulei de lavandă</i>       | <i>0,15% în vol.</i>        |
| <i>4. Benzoat de benzil</i>     | <i>5,00% în vol.</i>        |
| <i>5. Izopropanol</i>           | <i>2,00% în vol.</i>        |
| <b><u>6. 1,2 propandiol</u></b> | <b><u>2,00% în vol.</u></b> |

### **b) pentru alte industrii**

- |                                   |                      |
|-----------------------------------|----------------------|
| <i>1. Alcoolii superiori</i>      | <i>0,4 kg/1000 l</i> |
| <i>2. Violet de metil</i>         | <i>1,0 g/1000 l</i>  |
| <i>3. Benzină extracție</i>       | <i>0,6 kg/1000 l</i> |
| <i>4. Monoetilen glicol</i>       | <i>3,5 kg/1000 l</i> |
| <i>5. Salicilat de etil/metal</i> | <i>0,6 kg/1000 l</i> |
| <i>6. Fenolftaleină</i>           | <i>12 g/1000 l</i>   |
| <i>7. Albastru de metilen</i>     | <i>3,5 g/1000 l</i>  |

*(4) 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 acelu 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.

(5) În cazul scutirii prevăzute la art. 200 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin consum uman se înțelege consum uman alimentară. (...)

(13) Scutirea se acordă direct pentru:

a) situațiile prevăzute la art. 200 alin. (1) lit. a), b), d) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

(14) În toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final. Această autorizație se eliberează tuturor utilizatorilor care achiziționează produse în regim de scutire de la plata accizelor.

(15) Autorizația de utilizator final se emite de către autoritatea fiscală teritorială în a cărei rază își are sediul solicitantul. Autoritatea fiscală atribuie și înscrie în autorizație codul operatorului economic utilizator, cod similar codului de acciză.

(...)

(33) În situațiile de scutire indirectă, livrarea produselor se face la prețuri cu accize, urmând ca operatorii economici utilizatori să solicite compensarea/restituirea accizelor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.”

De asemenea, în perioada 01.04.2010 – 31.12.2011 sunt aplicabile dispozițiile art.206<sup>2</sup> lit.a), art.206<sup>14</sup> alin.(1) lit.a) și art.206<sup>58</sup> alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

ART. 206<sup>14</sup>

*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. 206<sup>58</sup>

*Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice*

(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:

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 0,1% în vol.;
2. ulei de mentă 0,15% în vol.;
3. ulei de lavandă 0,15% în vol.;
4. benzoat de benzil 5,00% în vol.;
5. izopropanol 2,00% în vol.;

**6. 1,2 propandiol 2,00% în vol.;**

b) pentru alte industrii:

1. Alcooli superiori 30 kg/1.000 l;
2. Violet de metil 1,0 g/1.000 l;
3. Monoetilen glicol 3,5 kg/1.000 l;
4. Salicilat de etil/metil 0,6 kg/1.000 l;
5. Albastru de metilen 3,5 g/1.000 l;
6. fenolftaleină 12 g/1000 l;
7. albastru de metilen 3,5 g/1000 l.

(4) 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 acelu 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) În înțelesul prezentelor norme metodologice, prin consum uman se înțelege consum uman alimentar.(...)*

*(37) În situațiile prevăzute la art. 206<sup>58</sup> alin. (1) lit. a), 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 compensarea/restituirea accizelor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.(...)"*

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;(...)"*

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus menționate în perioada 2008-2010 pentru alcoolul etilic denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman alimentar scutirea de la plata accizelor se acordă direct, în condițiile prevăzute în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv pe baza autorizației de utilizator final, emisă de autoritățile fiscale teritoriale în a cărei rază își are sediul solicitantul, iar în perioada 2010-2011, scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman alimentar, se acordă indirect, în modalitatea și condițiile reglementate prin normele metodologice, livrarea produselor urmând a se face la preturi cu accize, iar operatorii economici utilizatori urmând să solicite compensarea/scutirea accizelor conform Codului de procedură fiscală.

De asemenea, se reține că 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.

Se reține că legiuitorul a condiționat în mod expres scutirea de la plata accizelor atât pe cea directă cât și pe cea indirectă de respectarea întocmai a categoriei de denaturant utilizată în raport de industria căreia îi aparține produsul finit în producția căruia se utilizează alcoolul denaturant.

În speța dedusă 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 propandiol a fost utilizat pentru obținerea de produse de curățenie și odorizante de încăperi societatea nu poate beneficia de scutire de la plata accizelor prevăzute la art.200 alin.(1) lit.b) și art.206<sup>58</sup> 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 de Procedură Fiscală, Reglementări Nefiscale și Contabile nr..X./14.10.2014 și nr..X./15.12.2014 emise ca urmare a solicitărilor organelor de inspecție fiscală prin adresele nr..X./29.05.2014 și nr..X./25.11.2014.

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 Generală Legislație Cod de Procedură Fiscală, Reglementări Nefiscale și Contabile 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. 206<sup>58</sup> 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, 2% în volum, 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.

Și 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.1223/2009:

„(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.206<sup>58</sup> alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Codul fiscal valabil după această dată, și a normelor metodologice aferente, numai în ceea ce privește utilizarea sa la fabricarea de produse cosmetice, nu și în ceea ce privește fabricarea produselor de curățenie.”

De asemenea, prin adresa de răspuns nr..X./15.12.2014 Direcția Generală Legislație Cod de Procedură Fiscală, Reglementări Nefiscale și Contabile menționează:

*“Referitor la adresa dumneavoastră nr..X./25.11.2014 prin care solicitați precizări privind scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic denaturat conform reglementărilor legale prevăzute pentru industria cosmetică și utilizat la fabricarea produsului “odorizant pentru încăperi”, vă comunicăm că, în opinia noastră acest produs nu se încadrează în categoria produselor cosmetice, așa cum sunt acestea definite în Legea nr.178/2000 privind produsele cosmetice, republicată, respectiv în Regulamentul (CE) nr.1223/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 30 noiembrie 2009 privind produsele cosmetice, cu modificările și completările ulterioare.*

*Astfel, având în vedere că produsul „odorizant pentru încăperi” nu este un produs cosmetic, apreciem că pentru alcoolul denaturat cu 1,2 propandiol care a fost utilizat la fabricarea acestuia, operatorul economic nu beneficiază de scutirea prevăzută la art. 200 alin. (1) lit. b) și alin. (2) din Codul fiscal în vigoare până la 01.04.2010, respectiv la art. 206<sup>58</sup> alin. (1) lit. b) și alin. (2) din Codul fiscal valabil după această dată.”*

Față de precizările societății cuprinse în adresa nr..X./19.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 270/11.02.2015, organul de soluționare reține că nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală neexistând argumente care să impună adresarea unei solicitări către Direcția de Legislație Cod Fiscal din cadrul Ministerului Finanțelor Publice pentru reanalizarea punctului de vedere exprimat neechivoc prin adresele nr..X./14.10.2014 și nr..X./15.12.2014.

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.22 alin.(3) din Normele metodologice cu celelalte dispoziții legislative din același act normativ, alin.(4) de la pct.22 extinzând aplicabilitatea scutirii și asupra cazurilor, care la prima vedere nu se încadrează în formularea acestui text legal.

Mai mult, așa cum rezultă din actele aflate la dosarul cauzei, respectiv din adresa nr..X./19.01.2015 transmisă de contestatoare și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 270/11.02.2015, potrivit căreia:

*"În data de 30.08.2007, SC .X. SA a încheiat o convenție de colaboare pentru ambalare și ulterior, în data de 26.09.2007 a încheiat un contract de colaboare pentru ambalare, cu societatea .X. KFT (Ungaria), prin care SC .X. SA se angajează să fabrice și să livreze produse de tip .X. aerosoli, conform unor specificații de produs.*

*Contractul menționează la articolul 9.1 „Calitatea”, obligația contractuală a SC .X. SA de a livra produsele Airwick conform unor specificații tehnice de produs[...]*

*Documentația aferentă acestor contracte, dintre care menționăm Rapoartele de laborator și Specificațiile tehnice (atașate prezentei) privind produsele de tip aerosol .X. precizează în mod clar specificațiile tehnice pentru fabricarea acestor produse, inclusiv denaturantul pentru alcoolul utilizat. Specificațiile tehnice permiteau utilizarea a două formule posibile pentru produsul Airwick, și anume:*

*-Formula originală (Derby) - care presupune utilizarea alcoolului denaturat cu denaturantul metanol (concentrație 99%);*

*-Formula alternativă (Local) - care presupune utilizarea alcoolului denaturat cu denaturantul 1,2 propandiol (concentrație 96%).*

*Întrucât denaturantul metanol nu se regăsea printre cele prevăzute la art.200 din Codul fiscal, societatea .X. a procedat la îndeplinirea formalităților pentru solicitarea permisiunii de la autoritățile competente în vederea utilizării acestui denaturant (în regim de scutire), după cum se poate regăsi în ampla corespondență cu autoritățile competente (atașate). Eforturile societății de a se aproba achiziția și utilizarea denaturantului metanol nu s-au materializat în obținerea autorizațiilor necesare.*

*Astfel, întrucât societatea avea o obligație contractuală de a utiliza una din cele două formule, iar utilizarea denaturantului metanol nu a fost posibilă, Societatea a utilizat în producția aerosolului denaturantul 1,2 propandiol, care se regăsește în lista denaturanților permisi de către legislație pentru industria cosmetică.[...]*”

se reține că la data încheierii contractului cu .X. KFT (Ungaria), societatea a interpretat în mod corect legislația aplicabilă în speță și a solicitat Direcției de legislație în domeniul accizelor prin adresele nr..X./22.11.2007 și nr..X./30.11.2007 dacă poate beneficia de scutire de la plata accizelor în cazul în care trebuie să achiziționeze alcool etilic denaturat cu metanol 4%. De asemenea, prin adresa nr..X./13.12.2007 contestatoarea a solicitat Autorității Naționale a Vămirilor aprobarea utilizării ca denaturant a substanței metanol 4% întrucât din motive comerciale nu poate folosi alcoolul complet denaturat și nici cel parțial denaturat cu substanțele prevăzute în legislația României, iar prin adresa nr.X/11.01.2008 **S.C. .X. S.A.** a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. eliberarea autorizației de utilizator final pentru achiziționarea de la firma Brenntag CEE Austria a alcoolului etilic denaturat cu metanol 4%.

Prin adresa de răspuns nr..X./06.12.2007 Direcția de legislație în domeniul accizelor se menționează că pentru a putea beneficia de scutire de la plata accizelor societatea trebuie să solicite autorității fiscale pe lângă autorizația de utilizator final și aprobarea laboratorului vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor pentru a utiliza ca denaturant substanța propusă de contestatoare, respectiv metanol (în procent de 4%).

Prin adresa nr..X./SLV/18.01.2008, Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor acordă **S.C. .X. S.A.** avizul pentru utilizarea metanol în concentrație de 4% pentru denaturarea parțială a alcoolului etilic ce urmează a fi utilizat la producția de aerosoli – deodorant pentru încăperi .X. Smart 250 ml diverse sortimente/compoziții de parfumare, precizând totodată că se recomandă atenționări speciale pentru operatori deoarece denaturarea parțială alcoolului etilic cu metanol în concentrație de 4% nu modifică proprietățile organoleptice ale alcoolului etilic(gust, culoare, miros), dar duce la obținerea unui produs cu grad ridicat de toxicitate, motiv pentru care denaturarea se realizează sub supravehere fiscală deoarece prin diluție conținutul de metanol poate fi adus în limitele permise pentru consumul uman.

De asemenea, prin adresa nr..X./21.01.2008 Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. comunică contestatoarei că eliberarea autorizației de utilizator final pentru alcoolul etilic denaturat cu metanol în concentrație de 4% pentru care a primit avizul autorității vamale se poate face doar cu condiția ca denaturarea să se facă într-un antrepozit fiscal din România.

Prin urmare, se reține că societatea a obținut avizul pentru utilizarea metanolului în concentrație de 4% pentru denaturarea parțială a alcoolului etilic pentru a fi utilizat la fabricarea de odorizante pentru încăperi, astfel că invocarea de societate a încălcării principiului proporționalității în sensul că impunerea unor condiții procedurale sau antievaziune trebuie să fie proporțională scopului propus și să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă aplicarea restituirii, precum și invocarea în acest sens a deciziilor Curții Europene de Justiție, respectiv 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*, acestea nu pot fi reținute în condițiile în care restricțiile impuse de partenerul comercial și modul de derulare a contractului încheiat nu pot genera o altă interpretare a legislației fiscale române aplicabilă în cauză.

În ceea ce privește produsele de curățenie, respectiv .X. – soluție pentru curățat aragaz, .X. – soluție pentru curățat cuptoare și vase emailate, .X. – produs pentru spălări grosiere, .X. – soluție pentru curățat geamuri și suprafețe lucioase, se reține din documentele existente la dosar ca acestea au fost fabricate după rețete proprii și au fost comercializate pe piața internă, iar la fabricarea acestora societatea a utilizat alcoolului etilic denaturat cu 1,2 propandiol, denaturant utilizat în industria cosmetică și nu în industria chimică, în condițiile în care folosirea acestui denaturant nu i-a fost impusă de niciun beneficiar ca și în cazul odorizantelor de încăperi, fiind exclusiv opțiunea societății.

Astfel, societatea avea posibilitatea de a alege utilizarea unui alt denaturant prevăzut în lista denaturanților din Codul fiscal sau a altui tip de alcool, așa cum de altfel a și procedat începând cu data de 09.03.2009 când contestatoarea a decis să modifice rețeta de fabricație a produselor .X. – pentru curățat aragaz și .X. pentru curățat cuptoare în sensul că alcoolul etilic denaturat a fost înlocuit cu alcool izopropilic, așa cum rezultă din documentele existente la dosar, respectiv din Fișele tehnice de securitate, aflate în copie la dosarul cauzei, precum și din Nota explicativă a societății.

Prin urmare, pentru produsele .X. (soluții de curățare aragaz, cuptoare, vase, alte spălări), .X. (soluții pentru curățat geamuri și alte suprafețe lucioase) și X (odorizant pentru încăperi), produse care conțin în componența lor alcool etilic denaturat cu 1,2 propandiol și care nu fac parte din categoria produselor cosmetice, respectiv industria cosmeticelor, pentru alcoolul etilic

folosit la fabricarea acestor produse, **S.C. .X. S.A.** nu beneficiază de scutire de la plata accizelor.

**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.

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile 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, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

Totodată, având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de .X. lei reprezentând accize pentru alcool etilic, contestatoarea datorează și accesoriile în sumă totală de .X. lei din care dobânzi/majorări aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.(1) și alin.(2) 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**

1.Admiterea parțială a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 pentru suma totală de .X. lei din care:

- accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei.

2.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2014 de către organele de

inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabilii pentru suma totală de .X. lei din care:

- accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei.

Pct. 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**

**.X.**