



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

sector 5, București

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 188/2013

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..X./11.01.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr. .X./ .X./2012 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în loc. .X., nr. .X., com. .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală RO .X. și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului comerțului J .X./ .X./ .X..

S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2012 de organele fiscale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma de **.X./ lei** reprezentând:

- accize în sumă de .X./ lei;**
- dobânzi aferente accizelor în sumă de .X./ lei;**
- penalități aferente accizelor în sumă de .X./ lei.**

Totodată, **S.C. .X. S.A.** a formulat contestație împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2012 .

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012, respectiv .X.2012, așa cum rezultă din confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației, respectiv .X.2012, așa cum reiese din ștampila registraturii Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că 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, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**

I. S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2012 întocmit de organele fiscale ale Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., precizând următoarele:

În perioada 30.05.2011-18.08.2011 S.C. .X. S.A. a efectuat operațiuni de denaturare a alcoolului etilic sub supravegherea reprezentanților Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare în scopul producerii de alcool sanitar.

Ulterior efectuării procedurii de denaturare nu a existat nicio interdicție sau recomandare a organelor de inspecție fiscală cu privire la introducerea în activitatea de producție a cantităților de alcool denaturat sau cu privire la condiționarea acestor activități de obținerea rezultatelor probelor de laborator în ceea ce privește mostrele de alcool prelevate.

În data de 18.10.2011 Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a efectuat un control care a avut ca obiectiv declarat verificarea operațiunilor de denaturare, precum și a destinației finale a produselor denaturate pentru perioada 01.01.2011-31.08.2011 în urma căruia a fost întocmit Procesul verbal nr..X./X2011, în conținutul căruia se precizează că nu au fost constatate încălcări ale legislației fiscale în vigoare și din verificările privind denaturarea alcoolului etilic cu denaturantul albastru de metilen proporția rezultată este aproximativ 3,5g/1000 LABS.

În data de 07.12.2012 au fost comunicate raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere care fac obiectul contestației și care au infirmat

aspectele deja supuse controlului, care au intrat în autoritatea de lucru judecat prin lipsa exercitării unei căi de atac împotriva Procesului verbal nr..X./X2011.

Contestatoarea precizează că în ceea ce privește buletinele de analiză care au stat la baza măsurilor luate împotriva societății sunt lipsite de relevanță și au fost emise de un laborator care nu are acreditare în a determina concentrația de albastru de metil.

Totodată, societatea menționează că din cuprinsul buletinelor de analiză reiese că determinarea concentrației de metilen nu s-a realizat printr-o metodă acreditată, printr-o metodă reglementată la nivel național, comunitar sau internațional, lipsa acreditării fiind confirmată inclusiv de Ministerul de Finanțe care prin adresa nr. .X./ 2012 a constatat că Laboratorul vamal central nu este acreditat RENAR pentru determinarea concentrației de albastru de metilen.

Din analiza contraprobelor luate atât din autocisternele în care s-a efectuat denaturarea și din care s-au prelevat și probele analizate de Laboratorul vamal central, cât și a contraprobelor de produs finit fabricat din alcoolul denaturat, a rezultat un conținut de albastru de metilen mai mare de 3,5 g/1000 LABS, având în vedere că denaturarea s-a efectuat cu 3,5 g/1000 litri fizici adică 3,623 g/1000 litri alcool pur.

De asemenea, contestatoarea precizează că aceste analize au fost efectuate pe aparatul Spectrofotometru cu Absorbție Moleculară în Ultraviolet – Vizibil având Certificat de Etalonare nr.CJ-.X.- .X./2011 emis la data de 11.08.2011 de Biroul Român de Metrologie Legală, Direcția Regională de Metrologie Legală .X. și calibrat cu etalonul .X. având certificatul de calitate .X. Methylene blue for microscopy Certistain Batch K .X..

Totodată, contestatoarea menționează că o verificare suplimentară s-a efectuat în laboratorul .X. din Budapesta pentru trei probe: probele 1 și 2 fiind alcool sanitar .X., iar proba 3 fiind alcool etilic denaturat cu albastru de metilen 3,5 g/1000 litri prelevat în data de 01.06.2011 din cisterna în care s-a făcut denaturarea pentru care s-a întocmit Procesul verbal nr..X./2011.

Din conținutul certificatului de calitate completat de laboratorul .X.din Budapesta rezultă că metoda de analiză utilizată a fost Spectrophotometric cu aparatul Shimadzu UV 1800, că valorile determinate pentru conținutul de albastru de metilen confirmă faptul că denaturarea alcoolului etilic s-a făcut cu albastru de metilen 3,5g /1000 litri, că toate produsele analizate pot fi utilizate doar pentru uz extern și că albastru de metilen se descompune în soluție datorită luminii și razelor solare.

O altă verificare suplimentară s-a efectuat la cererea S.C. .X. S.A. în laboratorul LAREX pentru o probă de alcool etilic denaturat cu albastru de metilen 3,5 g /1000 litri prelevată în data de 07.06.2011 din care s-a făcut

denaturarea pentru care s-a întocmit Procesul verbal nr..X./2011, iar din conținutul certificatului de calitate rezultă că metoda de analiză utilizată a fost Spectrophotometric, iar valoarea determinată pentru conținutul de albastru de metilen confirmă faptul că denaturarea alcoolului etilic s-a făcut cu albastru de metilen 3,5 g /1000 litri.

Totodată ,societatea precizează că rezultatele analizelor efectuate la laboratorul LAREX au fost avute în vedere de către organele vamale din cadrul Direcției .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor cu ocazia încadrării tarifare precum și a clasificării în grupa de accize a tuturor produselor finite fabricate de S.C. .X. S.A., inclusiv a alcoolului sanitar .X..

De asemenea, contestatoarea precizează că operațiunile de prelevare a probelor s-au desfășurat în trei etape, dar din buletinele de analiză rezultă că Laboratorul vamal central a analizat probele pentru toate cele trei perioade la mai mult de 6 luni de la data prelevării, astfel:

-pentru perioada 30.05.2011-07.06.2011 laboratorul a analizat probele la data de 28.11.2011

-pentru perioada 20.07.2011-27.07.2011 laboratorul a analizat probele la data de 29.05.2012

-pentru perioada 04.08.2011-18.08.2011 laboratorul a analizat probele la data de 19.06.2012.

S.C. .X. S.A. afirmă că cisternele în care s-au realizat operațiunile de denaturare au câte trei compartimente distincte, cu volumuri diferite, care nu comunică între ele și dacă Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. ar fi pus la dispoziție înregistrările video efectuate cu ocazia prelevării probelor s-ar fi observat dacă cele trei probe au fost prelevate dintr-un singur compartiment sau au fost prelevate câte o probă din fiecare compartiment și dacă au fost respectate normele privind modalitatea de prelevare de probe pentru analize.

Contestatoarea menționează că metoda de analiză prin care s-a încercat să se determine conținutul de albastru de metilen nu este una directă și are o mare importanță în ce lichid se face antrenarea albastrului de metilen, acesta având în structură 2-3 molecule de apă, cantitate care s-ar putea să nu se regăsească în rezultatul final, metoda dând sistematic valori mai mici cu 30%. Astfel, trebuie ținut cont de faptul că albastrul de metilen devine instabil în timp, degradându-se în prezența luminii și a oxigenului și de aceea era extrem de important ca analiza să se facă într-un orizont scurt de timp de la momentul prelevării, astfel încât rezultatul să fie lipsit de orice dubiu.

S.C. .X. S.A. precizează că cele constatate prin raportul de inspecție fiscală și prin decizia de impunere, în conformitate cu prevederile art.13 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.2/2001, aplicarea sancțiunii amenzii

contravenționale se prescrie în termen de 6 luni de la data săvârșirii faptei, în timp ce între momentul efectuării procedurii de denaturare și introducerea în producție a cantităților de alcool și momentul la care se constată încălcarea prevederilor legale există un termen de aproximativ de un an jumătate și prin urmare dreptul organelor fiscale de a mai aplica vreo sancțiune s-a prescris.

Contestatoarea afirmă că organele fiscale au interpretat în mod abuziv prevederile legale din care rezultă că singura condiție pentru ca o cantitate de alcool să fie considerată denaturată constă în adăugarea substanței denaturante în cantitatea de alcool și prin urmare, nu prezintă relevanță că ulterior introducerii denaturantului, proporția de albastru de metilen este sub 3,5 g/1000 litri, deoarece textele de lege impun doar adăugarea unei cantități 3,5 g/1000 litri.

S.C. .X. S.A. susține că denaturarea a fost completă și aceasta este confirmată și prin Procesul verbal nr. .X./ 2011 încheiat de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., respectiv că societatea a avut aprobare pentru denaturare, că s-a folosit cantitatea de 3,5 g albastru metilen /1000 litri, care a fost adăugată succesiv alcoolului etilic, documentul atestând că operațiunea a fost efectuată sub supravegherea autorității vamale competente și că a fost consemnată în registrul de supraveghere fiscală.

În ceea ce privește legalitatea denaturărilor contestatoarea precizează că există o neconcordanță în constatările organelor de inspecție fiscală care susțin pe de o parte ca nu a existat denaturare, iar pe de altă parte se afirmă că a existat denaturare, dar că rezultatul acesteia nu este cel prevăzut de lege, deși nu există reglementată în Normele metodologice la Codul fiscal o limită legală de 3,5 g /1000 litri în alcoolul obținut după denaturare, limită invocată nelegal în actele administrativ fiscale contestate având în vedere faptul că această condiție a fost introdusă ulterior efectuării operațiunilor de denaturare, respectiv prin Hotărârea Guvernului nr.481/04.07.2012.

Totodată, societatea menționează că cele constatate de către organele vamale sunt în contradicție cu prevederile legale din Decizia directorului general al direcției generale a vămilor nr. .X./2000 conform căreia alcoolul etilic și alte distilate denaturante sunt produse la care s-au adăugat în mod intenționat mai multe substanțe pentru a le face improprii consumului uman și prin urmare pentru ca un produs să fie încadrat ca *“alcool etilic denaturat cod NC 2207 10 00”* trebuie să se demonstreze că este destinat consumului uman, or buletinele de analiză arată în cazul de față existența unei concentrații de 2,7 g /1000 litri ce nu poate califica produsul denumit alcool sanitar Mona ca alcool etilic pur întrucât această concentrație îl face impropriu consumului uman.

În susținerea contestației societatea depune un Raport de expertiză tehnică în conținutul căruia se precizează că exista posibilitatea înregistrării unor diferențe între concentrația de albastru de metilen la momentul formării amestecului denaturant și momentul analizării produsului finit la nivel de laborator de analize, diferența fiind cu atât mai mare cu cât timpul între cele două momente este mai mare.

De asemenea, societatea precizează că organele vamale omit în raportul de inspecție fiscală să menționeze faptul că toate operațiunile de denaturare s-au efectuat sub directa supraveghere și coordonare a organelor statului, respectiv reprezentanții Direcției Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X., precum și faptul că au fost înregistrate video operațiunile de denaturare pe întreaga perioadă a desfășurării lor.

S.C. .X. S.A. afirmă că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit anterior momentului emiterii deciziei de impunere motiv pentru care în opinia contestatoarei aceasta este lipsită de efecte juridice.

Totodată, societatea invocă art.7 și art.12 din Codul de procedură fiscală motivând că dacă existau suspiciuni privind operațiunile de denaturare organele vamale ar fi trebuit să notifice societății acest lucru anterior momentului vânzării întregii cantități de spirt medicinal, iar dovada relei credințe reiese din faptul că au infirmat denaturarea la mai bine de un an și jumătate de la momentul derulării operațiunilor industriale de denaturare.

De asemenea, contestatoarea precizează că nu a fost respectat principiul protecției și securității depline de către statul român în sensul că nu a fost asigurat un tratament just și echitabil investițiilor străine suedeze și au fost afectate prin măsuri nerezonabile și discriminatorii.

În consecință, S.C. .X. S.A. solicită exonerarea societății de la plata accizelor în sumă de de .X./ lei, dobânzilor aferente accizelor în sumă de .X./ lei și penalităților aferente accizelor în sumă de .X./ lei.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția de măsuri nr..X./2012 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012, contestată, organele fiscale ale Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat următoarele:

În perioada 31.05.2011-18.08.2011, în urma cererilor de denaturare din adresele nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011, aprobate de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., societatea a denaturat .X./ litri absoluți de alcool etilic cu concentrație alcoolică 96,6%.

În urma denaturării de alcool etilic au fost întocmite Procesele verbale de denaturare nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011 și Procesele verbale de prelevare de probe nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011 nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./2011 nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011 și nr..X./X/2011.

Alcoolul etilic denaturat a fost expedit de societate din antrepozitul fiscal de producție la utilizatorul final S.C. .X. S.A. conform avizelor de însoțire a mărfii nr..X./2011 nr..X./2011 nr..X./2011 nr..X./2011 nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 nr..X./2011, în aceeași zi în care a avut loc denaturarea, data fiind considerată, în acest caz, data de ieșire a produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize, potrivit art.206⁷ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Cu adresele nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011 Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția .X./ a transmis societății certificatele de analiză nr..X./2011, nr..X./2012 și nr..X./2012 emise de Laboratorul vamal central urmare a proceselor de prelevare menționate anterior și a cererilor de analiză nr.IROCCJ.X.-IROCCJ.X., nr.IROCCJ.X.-nr.IROCCJ.X., nr.IROCCJ.X., nr.IROCCJ.X., nr.IROCCJ.X., nr.IROCCJ.X.- nr.IROCCJ.X. din care rezultă că probele prelevate reprezintă alcool etilic cu un conținut de albastru de metilen între 1,6-2,9 g/ 1000 litri alcool pur și încadrarea tarifară a produsului este NC .X..

Având în vedere cele de mai sus, organele fiscale au stabilit că alcoolul etilic nu a fost denaturat conform reglementărilor legale din Codul fiscal, respectiv acesta nu conține albastru de metilen în proporție de 3,5 g /1000 litri alcool pur, așa cum prevede art.206⁵⁸ lit.b) din Codul fiscal și pct.111 alin.(3).7. din normele de aplicare, iar încadrarea NC 2207 10 00 reprezintă alcool etilic nedenaturat cu titru volumic de minimum 80% conform Ordonanței Guvernului nr.26/1993 privind Tariful vamal de import al României, aprobată prin Legea nr.102/1994 cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere faptul că societatea în perioada 31.05.2011-18.08.2011 nu a calculat și nu a virat la bugetul consolidat al statului acciza aferentă alcoolului etilic, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au procedat la calcularea accizei aferente, stabilind accize în sumă de .X./ lei și accesorii

aferente acesteia respectiv dobânzi aferente accizelor în sumă de .X./ lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X./ lei.

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

I.Aspecte procedurale

Referitor la argumentul societății privind reverificarea accizelor pe perioada 31.05.2011 - 18.08.2011

Prin contestația formulată societatea precizează că în perioada 10.10.2011-14.10.2011 a fost supusă unui control inopinat din partea Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., care a avut ca obiect verificarea operațiunilor de denaturare, precum și a destinației finale a produselor denaturate pentru perioada 01.01.2011-31.08.2011 și a fost încheiat Procesul verbal nr. .X./2011 prin care organele fiscale au avut în vedere aceleași aspecte și aceeași perioadă ca și cele din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012 și din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012, contestate, și întocmite de organele fiscale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Din analiza Procesului verbal nr..X./X2011, aflat în copie la dosarul cauzei, rezultă că organele fiscale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au efectuat un control inopinat în vederea verificării operațiunilor de denaturare, precum și a destinației finale a produselor denaturate în perioada 01.01.2011-31.08.2011.

Potrivit prevederilor legale din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală în ANEXA 5.b *"Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului Proces-verbal"* la CAP. 1 prevede:

"1.Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere."

Având în vedere cele precizate mai sus, se desprinde concluzia că pentru controlul inopinat se întocmește Proces verbal și nu se emite decizie de impunere.

Procesul verbal are caracter de act premergător al unui act administrativ fiscal până la emiterea titlului de creanță reprezentat de decizia de impunere fiscală.

Noțiunea de act administrativ fiscal, în înțelesul Codului de procedură fiscală, este definită de art.41 ca fiind actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Potrivit art.85 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Codul de procedură fiscală, actul prin care se stabilesc impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat îl constituie fie declarația fiscală, în condițiile art. 82 alin.(2) și art. 86 alin.(4), fie decizia emisă de organul fiscal în celelalte cazuri.

Prin urmare, doar declarația fiscală și decizia de impunere constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabililor.

În speță, procesul verbal a avut ca scop verificarea unor situații de fapt referitoare la activitatea contestatoarei nefiind un act prin care se stabilesc impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului de stat sau se dispun măsuri de virare la buget a unor sume de bani.

Prin urmare, având în vedere că procesul verbal are doar un caracter de act premergător și nu este un act administrativ în sensul legii,

pentru că nu produce prin el însuși efecte juridice întrucât nu stabilește nici un

raport obligațional între contribuabilul controlat și bugetul de stat, se reține că nu poate fi vorba despre reverificarea aceluiași impozit pe aceeași perioadă, motiv pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația societății.

Organul de soluționare reține că în situația în care în urma unei inspecții fiscale nu s-ar fi contestat deficiențe cu privire la obligațiile datorate bugetului general consolidat organele de inspecție fiscală aveau obligația să emită decizie de nemodificare a bazei de impunere în baza raportului de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.109 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală.

Cu privire la susținerea contestatoarei că *“Raportul de inspecție fiscal ridică serioase semne de întrebare cu privire la data la care a fost emis, acesta fiind emis ulterior deciziei de impunere...”*, din analiza celor două acte administrativ fiscale rezultă că societatea se referă la data listării acestor documente, așa cum este menționat și în conținutul acestora, data listării fiind diferită de data întocmirii acestora, cu atât mai mult cu cât este precizată și ora la care au fost editate, în cazul raportului aceasta fiind 8:39:19, fapt ce demonstrează că cele 16 pagini nu au fost întocmite în ziua respectivă, respectiv între orele 8:00 și 8:39, cum greșit afirmă societatea.

În ceea ce privește numerele de înregistrare ale celor două acte administrativ fiscale la care contestatoarea face referire în sensul că raportul a fost emis ulterior deciziei acesta având un număr de înregistrare mai mic, afirmația nu are nicio relevanță în soluționarea cauzei având în vedere faptul că numărul de ordine este acordat de aplicația informatică, iar decizia se emite în baza raportului de inspecție fiscală în condițiile în care calculele accizelor și a accesoriilor aferente acestora au fost efectuate în Anexa 1 a raportului care a stat la baza emiterii deciziei.

Având în vedere cele de mai sus precum și dispozițiile aplicabile speței, se reține că societatea nu a mai fost supusă încă unui control pentru același impozit și pe aceeași perioadă, iar actele administrativ fiscale nu sunt atinse de nulitate, nefiind emisă decizia de impunere înaintea raportului de inspecție fiscală, motiv pentru care excepțiile ridicate de societate se vor respinge ca nefondate, contestația urmând a fi analizată pe fond.

II.Aspecte de fond

1.Referitor la suma de .X./ lei reprezentând accize, cauza supusa soluționării este dacă pentru alcoolul etilic utilizat in vederea obținerii de alcool sanitar societatea poate beneficia de scutirea directă de la plata accizelor în condițiile în care în cadrul operațiunii de denaturare a alcoolului nu s-au respectat specificațiile tehnice conform prevederilor legale.

În fapt, societatea a solicitat Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. aprobarea operațiunilor de denaturare a alcoolului etilic cu concentrație alcoolică 96,6% în scopul producerii de alcool sanitar, solicitări care au fost aprobate prin adresele nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011.

În urma denaturărilor de alcool etilic efectuate în perioada 31.05.2011-18.08.2011 organele fiscale au întocmit Procesele verbale de denaturare nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011,

nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011.

La finalizarea acțiunilor de denaturare a alcoolului etilic organele fiscale au încheiat Procesele verbale de prelevare de probe nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011, nr..X./X/2011 și nr..X./X/2011.

Societatea a expedit alcoolul etilic denaturat în perioada 31.05.2011-18.08.2011 cu avizele de însoțire a mărfii nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 nr..X./2011 și nr..X./2011 din antrepozitul său fiscal de producție la utilizatorul final S.C. .X. S.A. întrucât contestatoarea deține și autorizație de utilizator final.

Probele prelevate în urma denaturărilor de alcool etilic au fost înaintate de către organele fiscale către Laboratorul vamal central împreună cu listele de expediție a probelor nr..X., nr. X., nr. X., nr. X., nr. X. și nr. X. în data de X.2011, nr. X., nr. X., nr. X., nr. X., nr. X. și nr. X. în data de X.2011 și nr. X., nr. X., nr. X., nr. X. și nr. X. în data de X.2011, anexate în copie la dosarul cauzei și însoțite de cererile de analiză nr.IROCCJ.X.-IROCC X., nr.IROCCJ.X.-nr.IROCCJ.X., nr.IROCCJ X., nr.IROCCJ X., nr.IROCCJ X., nr.IROCCJ X. - nr.IROCCJ X..

În urma cererilor de analiză menționate anterior, Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția .X./ a transmis certificatele de analiză nr..X./2011, nr..X./2012 și nr..X./2012 emise de Laboratorul vamal central din care rezultă că proba reprezintă alcool etilic cu un conținut de albastru de metilen sub limita legală prevăzută de lege de 3,5 g/1000 litri alcool.

Organele fiscale au stabilit că alcoolul etilic nu a fost denaturat conform reglementărilor legale prevăzute de art.206⁵⁸ lit.b) din Codul fiscal și pct.111 alin.(3).7. din normele de aplicare, iar încadrarea NC 2207 10 00 reprezintă alcool etilic nedenaturat cu titru volumic de minimum 80% conform Tarifului vamal de import al României.

Având în vedere faptul că societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul consolidat al statului acciza aferentă alcoolului etilic nedenaturat în perioada 31.05.2011-18.08.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au procedat la calcularea accizei aferente, stabilind accize în sumă de .X./ lei și accesorii aferente acestuia respectiv, dobânzi aferente accizelor în sumă de .X./ lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X./ lei.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 206⁵

Faptul generator

Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:

a) producerii acestora, inclusiv, acolo unde este cazul, la momentul extracției acestora, pe teritoriul Comunității;

ART. 206⁶

Exigibilitatea

(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.

ART. 206⁷

Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;

b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol;

c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize; (...)

ART. 206¹⁴

Alcool etilic

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

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

ART. 206^{21*}

Reguli generale

(1) Producția și transformarea produselor accizabile trebuie realizate într-un antrepozit fiscal.

ART. 206⁵⁸

Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

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

a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;
b) denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman;(...)

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

La pct.111 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. (1) Alcoolul etilic se consideră a fi complet denaturat atunci când denaturarea se face cu denaturanții notificați de către fiecare stat membru la Comisia Europeană și acceptați de către aceasta și celelalte state membre.

(2) În cazul României, produsele admise a fi utilizate pentru denaturarea completă a alcoolului, la un hectolitru de **alcool pur**, sunt:

a) 1 gram de benzoat de denatoniu;
b) 2 litri de metileticetonă (butanonă); și
c) 0,2 grame de albastru de metilen.

(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 dintre următoarele(...)

b) pentru alte industrii:
1. alcoolii superiori 0,4 kg/1000 l;
2. violet de metil 1,0 g/1000 l;
3. benzină extracție 0,6 kg/1000 l;
4. monoetilen glicol 3,5 kg/1000 l;5
5. salicilat de etil/metil 0,6 kg/1000 l;
6. fenolftaleină 12 g/1000 l;
7. albastru de metilen 3,5 g/1000 l.(...)

(7) Denaturarea alcoolului etilic se realizează numai în antrepozite fiscale de producție alcool etilic - materie primă -, autorizate pentru această operațiune, sub supravegherea autorității vamale teritoriale.

(8) Operațiunea de denaturare a alcoolului se poate realiza astfel:

a) fie prin adăugarea succesivă a substanțelor denaturante admise în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată;

b) fie prin adăugarea în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată a unui amestec realizat în prealabil din substanțele denaturante admise.

(9) Denaturarea alcoolului se realizează potrivit următoarei proceduri:

a) cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de a efectua operațiunea de denaturare, antrepozitul fiscal solicită, în scris, pentru aceasta, acordul autorității vamale teritoriale;

b) în cererea de solicitare a acordului, antrepozitarul autorizat trebuie să menționeze cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată, denaturantul ce urmează a fi utilizat, procedura de denaturare, data și ora operațiunii de denaturare, destinația alcoolului denaturat justificată prin comenzile primite din partea utilizatorilor;

c) în funcție de rezultatele verificării datelor cuprinse în documentația depusă, autoritatea vamală teritorială decide asupra acceptării operațiunii de denaturare și desemnează reprezentantul său care va supraveghea efectuarea acestei operațiuni. În situația în care datele cuprinse în documentația prezentată nu corespunde realității, autoritatea vamală teritorială respinge solicitarea de efectuare a operațiunii de denaturare;

d) operațiunea de denaturare se consemnează într-un registru special, care se păstrează în antrepozitul fiscal, în care se vor înscrie: data efectuării operațiunii, cantitatea denaturată, substanțele și cantitățile utilizate pentru denaturare, precum și numele și semnătura reprezentantului autorității vamale.(...)

(13) În toate situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozit fiscal.

(14) Atunci când utilizatorul face achiziții intracomunitare de alcool etilic în vederea utilizării în scopurile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. b) - i) din Codul fiscal, trebuie să dețină și calitatea de destinatar înregistrat (...)

(16) Scutirea se acordă direct:

a) în situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. d), f), g) și h) din Codul fiscal;

b) în situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal, pentru antrepozitarii autorizați care funcționează în sistem integrat. Prin sistem integrat se înțelege utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice de către antrepozitar, pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.(...)"

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic complet denaturat conform prescripțiilor

legale sau denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute de legiuitor. Astfel, în cazul alcoolului etilic care nu este destinat consumului uman, substanța admisă pentru denaturarea este albastru de metilen în proporție de 3,5 g/1000 litri.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția .X./ a transmis certificatele de analiză nr..X./2011, nr..X./2012 și nr..X./2012 emise de Laboratorul vamal central cu adresele nr..X./2011, nr. X.- X., X./ 2012 și nr. X.- X./ 2012 către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și care, ulterior, au fost transmise de către aceasta către S.C. .X. S.A. cu adresele nr. X./ X./ 2011, nr. X./ X./ 2012 și nr. X./ 2012.

Din analiza certificatelor de analiză emise de Laboratorul vamal central, urmare proceselor de prelevare de probe de alcool etilic supus denaturării în perioada 31.05.2011-18.08.2011, se reține de la rubrica "Concluzii" că *"Proba reprezintă alcool etilic având titrul volumic de 96,5% vol determinat cu o incertitudine a metodei de ± 2%. Proba are un conținut de albastru de metilen ..."* care variază în cele 18 certificate între 1,6-2,9 g / 1000 litri alcool pur.

Prin urmare, se reține că potrivit certificatelor de analiză nr..X./2011, nr..X./2012 și nr..X./2012, concentrația de albastru de metilen din alcoolul etilic rezultată în urma analizelor efectuate de către Laboratorul vamal central pentru probele prelevate de către organele fiscale la S.C. .X. S.A. pentru denaturările de alcool etilic din perioada 31.05.2011-18.08.2011, se situează între 1,6g - 2,9 g / 1000 litri alcool pur, în condițiile în care substanțele admise pentru denaturarea alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman prevăzută de Codul fiscal este de 3,5 g/1000 litri.

Prin adresa nr. X./ 2012, înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr. X./ 2012, S.C. .X. S.A. a solicitat anularea certificatelor de analiză nr..X./2011 emise de Laboratorul vamal central și efectuarea analizei probei 2 prelevată pentru alcoolul etilic denaturat în perioada 31.05.2011-07.06.2011 într-un laborator acreditat și emiterea unor noi certificate de analiză.

Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a transmis Laboratorului Vamal Central cu adresa nr. X./ 2012 cererea formulată de S.C. .X. S.A., iar prin adresa nr. X., X./ 2012, Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția .X./ a transmis S.C. .X. S.A. răspunsul la cererea formulată prin care se aduc precizări pentru toate motivele invocate de către societate în adresă, dar și explicații privind denaturarea, astfel:

“...la calculul cantității de albastru de metilen care se folosește pentru denaturarea unei anumite cantități de alcool, agentul economic care efectuează denaturarea trebuie să aibă în vedere ca albastru de metilen de calitate comercială nu are puritate de 100% fiind de fapt mult mai mică...Pentru ca un alcool să fie considerat denaturat în înțelesul Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal acesta trebuie să conțină 3,5 g albastru de metilen pur la 1000 litri alcool pur.Din certificatul de analiză al albastrului de metilen utilizat la denaturare de către dvs. (Methylene Blue BP73-Basic Blue9, CI 52015) reiese că acesta are o umiditate de 10,32% și o puritate raportată la masa uscată de 99,1%, ceea ce înseamnă că puritatea reală a produsului este de 88,9 %; de această puritate trebuie să țineți cont atunci când efectuați denaturarea, astfel încât după denaturare, proba să conțină concentrația de 3,5 g albastru de metilen pur la 1000 litri alcool pur...”

Prin urmare, se reține că la denaturarea alcoolului etilic societatea nu a ținut cont de umiditatea și puritatea albastrului de metilen utilizat astfel încât alcoolul etilic să conțină după denaturare concentrația de 3,5 g albastru de metilen pur la 1000 litri alcool pur pentru a beneficia de scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic prevăzută de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, prin adresa nr. X./2012, înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr. X./ 2012, S.C. .X. S.A. a solicitat efectuarea analizei probei 2 prelevată pentru alcoolul etilic denaturat în perioada 20.07.2011-27.07.2011 și aplicarea dispozițiilor art.18 din Anexa la Ordinul Vicepresedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central, cu modificările și completările ulterioare.

Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a transmis Laboratorului vamal central cu adresa nr. X./ 2012 cererea formulată de S.C. .X. S.A., iar Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția .X./ prin adresa nr. X./ X./ 2012, a transmis societății răspunsul la cererea formulată cu privire la certificatele de analiză nr..X./2012 în care se menționează că solicitările din adresa nr. X./ 2012 nu se încadrează în prevederile Ordinului Vicepresedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central.

Prin urmare, solicitarea societății nu ține cont de prevederile legale din ordinul mai sus menționat, în sensul că analiza celei de-a doua probe potrivit art. 4 lit.b) se efectuează *“...tot în cadrul Laboratorului vamal central...”* și nu în cadrul altor laboratoare, iar Laboratorul vamal central nu poate da curs unei solicitări contrare legii.

În concluzie, din studierea celor 18 certificate de analiză cu nr..X./2011, nr..X./2012 și nr..X./2012 emise de Laboratorul vamal central pentru probele prelevate în perioada 20.07.2011 - 27.07.2011, rezultă că proba reprezintă alcool etilic cu un conținut de albastru de metilen între 1,6-2,9 g/ 1000 litri alcool pur și cod NC 2207 10 00, iar prevederile legale prevăzute de art.206⁵⁸ lit.b) din Codul fiscal și pct.111 alin.(3).7. din normele de aplicare stipulează că în cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse care nu sunt destinate consumului uman, substanțele admise pentru denaturarea acestuia este albastru de metilen în proporție de 3,5 g /1000 litri alcool pur, se reține că în mod legal organele fiscale au stabilit că societatea nu a respectat reglementările privind denaturarea alcoolului etilic, respectiv concentrația de albastru de metilen prevăzută pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman.

În consecință, având în vedere faptul că societatea nu a respectat dispozițiile prevederilor legale privitoare la procedura de denaturare a alcoolului etilic, organele fiscale, în mod legal, nu au acordat scutirea de accize și au procedat la calculul acestora pe perioada 31.05.2011-18.08.2011 stabilind accize în sumă de .X./ lei.

Prin contestația formulată societatea precizează că analizele emise de Laboratorul Central Vamal sunt lipsite de relevanță întrucât acesta nu este acreditat, iar buletinele de analiză pe care se sprijină actele administrative ce fac obiectul contestației nu pot produce efecte juridice.

În vederea clarificării celor sesizate de către S.C. .X. S.A. prin contestația formulată, Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat prin adresa nr. X./ 2013 Autorității Naționale a Vămirilor – Direcția .X./ în cadrul căreia funcționează Laboratorul vamal central, să precizeze dacă acesta este acreditat pentru determinarea concentrației de albastru de metilen din produsele alcoolice.

Prin adresa nr. X./ X./2013, înregistrată la direcția noastră sub nr. X./ 2013, Direcția .X./ menționează că:

"1.Laboratorul vamal central este acreditat de organismul național de Acreditare – RENAR și are implementat un sistem de calitate conform standardului SR EN ISO / CEI 17025:2005.

Metoda de determinare a albastrului de metilen nu este acreditată dar se supune regulilor impuse de sistemul de calitate prevăzute de standardul SR EN ISO / CEI 17025:2005, fiind verificată cu un etalon de control.

Echipamentele utilizate în cadrul Laboratorului vamal central sunt verificate și etalonate de către Institutul Național de Metrologie.

Laboratorul vamal central a participat în anul 2010 la un test intercomparare, privind analiza alcoolului denaturat, organizat de către Grupul Fiscalis din cadrul Comisiei Europene, metodele folosite fiind de asemenea neacreditate, iar rezultatele obținute au fost în limitele de acceptabilitate ale metodelor de analiză.

În conformitate cu Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările și completările ulterioare, Laboratorul vamal central poate solicita efectuarea analizelor în alte laboratoare de încercare acreditate, dar numai pentru analizele pe care nu le poate efectua în laboratorul propriu. În cazul determinării concentrației de albastru de metilen din produsele alcoolice, Laboratorul vamal central are capacitatea tehnică de a efectua aceste măsurători.

2.Conform site-ului RENAR, în România nu există laboratoare acreditate pentru determinarea concentrației de albastru de metilen în alcool.

3.Nu există cadru legal național sau comunitar care să prevadă obligativitatea acreditării laboratoarelor vamale, acestea fiind laboratoare guvernamentale.

Din aceste considerente în Uniunea Europeană, nu toate laboratoarele vamale ale statelor membre sunt acreditate.

Un exemplu elocvent îl constituie laboratorul vamal din Spania, care este unul din cele mai performante laboratoare vamale din uniunea Europeană, are o experiență științifică de peste 130 de ani și nu este acreditat.

În laboratoarele vamale, care reprezintă un suport tehnic de specialitate pentru activitatea de control a autorității vamale, datorită specificului activității, se analizează foarte multe categorii de probe, pentru care sunt necesare numeroase metode de analiză și din aceste considerente nu pot fi toate acreditate. În Laboratorul vamal central se utilizează peste 80 de metode analitice pentru analiza probelor prelevate de autoritatea vamală.

Laboratorul vamal central este membru al grupului Laboratorilor Vamale Europene din cadrul Comisiei Europene și utilizează practice analitice armonizate.

Pentru verificarea parametrilor de performanță pentru metodele utilizate Laboratorul vamal central participă la testele interlaboratoare internaționale organizate de grupul Laboratoarelor Vamale Europene din cadrul Comisiei Europene.”

În consecință, Laboratorul vamal central este autoritate națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național, iar atribuțiile sale vizează tocmai analizarea

produselor din statele membre ale Uniunii, respectiv prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale și încadrarea tarifară a acestora conform dispozițiilor Codului vamal comunitar.

Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, precizează la art.1 și art.2 din ANEXA 1 următoarele:

"ART. 1

(1) Prezentele norme stabilesc metodologia de urmat de către autoritatea vamală pentru prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale.

(2) Laboratorul vamal central funcționează în cadrul Autorității Naționale a Vănilor.(...)

ART. 2

Laboratorul vamal central efectuează analiza probelor:

a)prelevate, în condițiile legii, de autoritatea vamală din mărfurile supuse reglementărilor vamale, în vederea clasificării acestora în Tariful vamal integrat; (...)

d)din categoria mărfurilor accizabile, prelevate în condițiile legii de autoritatea vamală sau de alte autorități, pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile titlului VII "Accize și alte taxe speciale" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;(..."

Din prevederile legale enunțate se reține că Laboratorul vamal central din cadrul Autorității Naționale a Vănilor efectuează analiza probelor prelevate de autoritățile vamale în vederea clasificării mărfurilor, precum și pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Codului fiscal.

Totodată, la art.17 din același act normativ se menționează:

"ART. 17

(1) Pe baza informațiilor din certificatul de analiză, biroul vamal ia deciziile privind măsurile tarifare, netarifare și/sau fiscale pentru partida de marfă din care s-au prelevat probele și transmite declarantului exemplarul 2 al certificatului de analiză, cu confirmare de primire.

(2) În luarea deciziilor prevăzute la alin.(1), rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul vamal central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de

alte laboratoare, precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii.”

Prin urmare, Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 dispune ca organele fiscale din cadrul Autorității Naționale a Vamelor să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului vamal central, respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

CertIFICATELE de analiză sunt mijloace de probă în baza cărora organele fiscale pot verifica dacă există diferențe între produsele declarate de contribuabili din punct de vedere al caracteristicilor fizico-chimice și cele constatate în urma controlului, precum și a încadrărilor tarifare.

În consecință, afirmația contestatoarei potrivit căreia analizele emise de Laboratorul Central Vamal sunt lipsite de relevanță este nefondată întrucât așa cum s-a demonstrat mai sus Laboratorul vamal central este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene și are ca atribuție analiza probelor prelevate de autoritățile vamale pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Codului fiscal.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia rezultatul analizelor efectuate de Laboratorul vamal central este contrazis de rezultatul analizelor efectuate la solicitarea petentei de către alte laboratoare pe baza probelor prelevate de către aceasta, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din prevederile legale mai sus enunțate se reține că certificatele de analiză emise de Laboratorul vamal central prevalează în fața oricăror informații sau date cuprinse în documente de analiză sau expertize emise de alte laboratoare, dar și în fața oricăror documente care conțin informații contradictorii privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfurilor.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia *“...Din buletinele de analize rezultă că Laboratorul care a făcut aceste analize, pentru toate cele trei perioade a făcut analiza la mai bine de 6 luni de la momentul prelevării...”, precizăm că în cadrul Laboratorului Vamal Central sunt analizate toate categoriile de produse prelevate de autoritatea vamală sau de alte autorități, în vederea clasificării acestora în Tarifal vamal integrat, pentru aplicarea prevederilor titlului VII – Accize și alte taxe speciale din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru aplicarea prevederilor politicii agricole comune și pentru aplicarea legislației privind regimul juridic al drogurilor.*

În conformitate cu prevederile art.13, alin.(1) din Ordinul nr.356/2008 al vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru

aprobarea Normele privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, se precizează:

“Laboratorul vamal central efectuează analiza probei 1 în ordinea înregistrării în registrul de evidență a probelor.”

iar la art.4 alin.(1) lit.a) *“a) proba 1 - pentru efectuarea analizelor în Laboratorul vamal central;”*

Astfel, se reține că analiza probelor de către Laboratorul vamal central se efectuează în ordinea cronologică a înregistrării probelor și nu în mod aleatoriu, iar în cazul probei 1 nu este menționat termenul de 6 luni invocat de contestatoare.

Totodată, la art.4 alin.(2) din același act normativ se precizează că:

“(2) În toate cazurile termenul de păstrare nu va depăși termenul de valabilitate a produsului. Termenul de valabilitate se menționează în rubrica “Observațiile biroului vamal” din cererea de analiză.”

Or, potrivit listelor de expediție aflate la dosarul cauzei nu este menționat la rubrica *“Observațiile biroului vamal”* niciun termen de valabilitate, iar din cererile de analiza pe baza carora au fost prelevate probele de la S.C. .X. S.A., s-a înscris la rubrica *“Termen de valabilitate”*: fără termen de valabilitate.

Prin urmare invocarea faptului că Laboratorul vamal central a depășit termenul de efectuare a analizelor este irelevantă în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în cazul de față alcoolul sanitar Mona are termen de valabilitate nelimitat și astfel nu pot exista suspiciuni în ceea ce privește depășirea termenului de valabilitate a produsului la data emiterii certificatelor de analiză.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia *“...autoritatea vamală ar fi trebuit să preleveze 3 compartimente X 3 probe identice pentru fiecare compartiment = 9 probe din fiecare cisternă...”*, se reține că în cazul în care există o nemulțumire față de efectuarea procedurii de prelevare a probelor aceasta ar fi trebuit sesizată la momentul respectiv, întrucât societatea a participat la operațiunile de prelevare a probelor și mai mult decât atât a semnat procesele verbal de prelevare potrivit prevederilor legale ale art.5 din Ordinul nr.356/2008 al vicepreședintelui Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru aprobarea Normele privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor care precizează:

“(3) Operațiunea de prelevare se încheie prin întocmirea unui proces-verbal de prelevare, conform modelului prezentat în anexa nr. 2.

Procesul-verbal de prelevare se întocmește în două exemplare, un exemplar fiind transmis declarantului sau reprezentantului său.

(4) Prin semnarea procesului-verbal de prelevare, declarantul sau reprezentantul său recunoaște reprezentativitatea, pentru întreaga partidă de marfă, a probelor prelevate."

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din analiza Proceselor verbale de prelevare de probe, aflate în copie la dosarul cauzei, se reține că societatea a participat la operațiunile de prelevare a probelor prin reprezentantul său, respectiv domnul .X., și mai mult decât atât, acesta a semnat procesele verbale de prelevare de probe și a aplicat ștampila S.C. .X. S.A, ceea ce înseamnă că a fost de acord cu modalitatea de prelevare a probelor acestea fiind reprezentative pentru întreaga cantitate de alcool etilic supusă denaturării.

Totodată, în toate cele 18 procese verbale de prelevare de probe se menționează că *"probele au fost prelevate conform normativelor în vigoare în România, și anume Legea nr.571/2003. Probele au fost ambalate, etichetate și sigilate cu sigilii nr...."*, fapt ce demonstrează că organele fiscale au respectat procedura de prelevare a probelor și reprezentantul societății a fost de acord cu acest lucru și a semnat pentru confirmare.

Mai mult decât atât, organele fiscale din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au transmis probele prelevate Laboratorului vamal central chiar a doua zi după prelevare, în cazul prelevărilor din datele de 07.06.2011 și 18.08.2011 și respectiv 4 zile în cazul prelevării din data de 27.07.2011, conform documentelor existente la dosarul cauzei.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din listele de expediție a probelor, precum și din precizările organelor vamale din adresa nr. .X./07.02.2013 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./13.02.2013, se reține că probele nr.1 și 2 prelevate din alcoolul etilic supus denaturării de S.C. .X. S.A. au fost transmise Laboratorului vamal central, iar proba 3 se păstrează în condiții corespunzătoare la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., până la soluționarea definitivă a cauzei, fapt ce demonstrează că au fost prelevate probele pentru toate cele trei analize prevăzute de normele legale.

Referitor la solicitarea societății adresată Laboratorului vamal central de a efectua analiza probelor 2, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că prin adresele nr. .X./2012, .X./2012, .X./2012 S.C. .X. S.A. a solicitat anularea certificatelor de analiză emise de Laboratorul vamal central și efectuarea analizelor în laboratoare acreditate prin achiziționarea de către Autoritatea Națională a Vămirilor de servicii de analiza fizico-chimica a marfurilor.

Prin adresa nr. .X./ .X./ 2012 Autoritatea Națională a Vănilor – Direcția .X./ a comunicat societății că solicitarea acesteia nu se încadrează în prevederile Ordinului nr.356/2008 al vicepreședintelui Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor.

Astfel, potrivit art.4, alin.(1) din ordinul mai sus menționat:

“(1) Pentru fiecare partidă de marfă, pentru care autoritatea vamală solicită analize de laborator, se prelevă 3 probe identice, cu următoarele destinații:

a) proba 1 - pentru efectuarea analizelor în Laboratorul vamal central ;

b) proba 2 - pentru efectuarea unei a doua analize, tot în cadrul Laboratorului vamal central, în situația în care declarantul sau reprezentantul acestuia solicită acest lucru. Această probă se depozitează în condiții corespunzătoare în Laboratorul vamal central . Termenul de păstrare a probei 2 este de 3 luni de la data expirării termenului legal pentru solicitarea unei a doua analize;

c) proba 3 - pentru eliberare la eventuala solicitare a instanțelor de judecată. Această probă se depozitează în condiții corespunzătoare la biroul vamal care efectuează controlul. Termenul de păstrare a probei 3 este de 3 luni de la data la care declarantul ia cunoștință de decizia luată de biroul vamal, pe baza rezultatelor probei 1, dacă declarantul sau reprezentantul său nu contestă această decizie sau nu solicită efectuarea unei a doua analize. În cazul în care declarantul sau reprezentantul său solicită efectuarea unei a doua analize, proba 3 se păstrează 3 luni de la comunicarea către declarant a rezultatului analizei probei 2 sau, după caz, a refuzului de a efectua această analiză. Dacă se depune o contestație împotriva deciziei autorității vamale, luată pe baza rezultatelor analizelor, acest termen se prelungește până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei.”

Prin urmare, din prevederile legale enunțate se reține că efectuarea unei a doua analize se realizează tot în cadrul Laboratorului vamal central și nu în alte laboratoare așa cum solicită contestatoarea, motiv pentru care cererea acesteia este nefondată.

Mai mult decât atât, invocarea în contestație de către societate a art.18 din Ordinul nr.356/2008 nu are susținere legală, acest articol dispunând numai pentru situațiile în care *“Laboratorul vamal central nu poate efectua un anumit tip de analiza”*, or de la înființare și până în prezent Laboratorul vamal central a putut și poate efectua analizele fiziochimice ale alcoolului în condițiile prevăzute de lege.

Față de afirmația contestatoarei potrivit căreia chiar organele fiscale au recunoscut la pct.2 din Procesul verbal nr..X./X2011 faptul că *"... nu am constatat încălcări ale legislației fiscale în vigoare."*, se reține că la data întocmirii actului de control nu se cunoștea rezultatul probelor de laborator și pe cale de consecință nu aveau cum să fie invocate în cuprinsul respectivului act.

Totodată, organele fiscale au menționat în Procesul verbal nr..X./X2011 că la denaturarea concentrației alcoolului etilic cu denaturant albastru de metilen, proporția rezultată este de aproximativ 3,5 g /1000 LABS și nu conținutul cert de albastru de metilen rezultat întrucât nu era o constatare sigură nefiind cunoscute rezultatele din certificatele de analiză care au fost primite ulterior.

De altfel, procesul verbal a avut ca scop verificarea unor situații de fapt referitoare la activitatea contestatoarei nefiind un act prin care se stabilesc impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului de stat sau se dispun măsuri de virare la buget a unor sume de bani.

În consecință, din certificatele de analize primite ulterior a rezultat că probele prelevate din alcoolul etilic denaturat de societate are un conținut de albastru de metilen între 1,6-2,9 g/1000 litri alcool pur, sub limita de 3,5 g / 1000 litri alcool.

Prin contestația formulată societatea precizează că *"Cele constatate prin Raportul de inspecție fiscală, respectiv prin decizia de impunere s-au prescris"* și invocă în susținere art.13 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor care stipulează:

"(1) Aplicarea sancțiunii amenzii contravenționale se prescrie în termen de 6 luni de la data săvârșirii faptei."

Având în vedere faptul că prevederile invocate de societate se referă strict la dreptul agentului constatatator de a aplica sancțiunea contravențională, afirmația societății este nefondată.

Mai mult decât atât, la art.15 din Ordonanța Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor se precizează că:

"(1) Contravenția se constată printr-un proces-verbal încheiat de persoanele anume prevăzute în actul normativ care stabilește și sancționează contravenția, denumite în mod generic agenți constatatatori."

În consecință, societatea face o confuzie între Procesul verbal de constatare care stabilește și sancționează contravenția și Raportul de inspecție fiscală care cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate care stă la baza emiterii deciziei de impunere în conformitate cu art.109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate; (...)

coroborat cu prevederile art.91 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care menționează:

“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.”

Prin urmare, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale prin decizie de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală se prescrie în termen de 5 ani și nu de 6 luni cum afirmă contestatoarea, motiv pentru care susținerea societății nu are niciun fundament juridic și nu poate avea relevanță în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia *“...singura condiție pentru ca o cantitate de alcool să fie considerată denaturată în sensul legii constă în adăugarea substanței denaturante în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată.”*, se reține că potrivit certificatelor de analiză emise de Laboratorul vamal central, alcoolul etilic nu a fost denaturat conform prevederilor legale, în sensul că denaturantul utilizat nu se regăsește în produsul finit după omogenizare în cantitatea prevăzută de norma legală aplicabilă în speță.

Organul de soluționare reține că prevederile legale anterior invocate, privind cantitatea de denaturant folosită în operațiunile de denaturare, trebuie interpretate în sensul că pentru alcoolul etilic destinat a fi utilizat pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, cantitatea de

denaturant, exprimată în substanțe cu puritate 100%, trebuie să se regăsească în produsul finit după omogenizare și urmează a fi analizată prin raportarea la hectolitrul de alcool pur, orice altă interpretare golind de conținut însăși aplicarea normei legale.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia organele fiscale au încălcat art.7 referitor la "Rolul activ" și art.12 privind "Buna credință" ale organului fiscal din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută în susținerea contestației având în vedere faptul că înaintea finalizării inspecției fiscale a avut loc o primă discuție cu contribuabilul în data de 22.06.2012 în urma căreia organele fiscale împreună cu reprezentanții legali ai societății au stabilit solicitarea unui punct de vedere la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția .X. privind procedura de denaturare a alcoolului etilic cu privire la relevanța celor constatate în buletinele de analiză.

Astfel, organul fiscal a inițiat solicitarea unui punct de vedere direcției de specialitate în domeniul.X., și-a exercitat rolul activ înștiințând contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor, a avut în vedere toate situațiile edificatoare ale cazului, a examinat în mod obiectiv starea de fapt și documentele prezentate de contribuabil.

De asemenea, organele fiscale au respectat protecția și securitatea deplină a contribuabilului, principiul protejării datelor și informațiilor rezultate ca urmare a inspecției fiscale și a aplicat cu bună credință normele legale care tratează starea de fapt fiscal constatată în domeniul accizelor.

Cu privire la susținerea contestației potrivit căreia organele fiscale au încălcat tratatul bilateral încheiat între România și Suedia, au luat măsuri nerezonabile și discriminatorii, se reține că prin nicio lege sau tratat internațional societatea nu este scutită de respectarea legislației naționale incidente în materie pentru operațiunile derulate cu produse accizabile.

Având în vedere cele reținute și în temeiul art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPAgenția Națională de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform căreia

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma **de .X./ lei** reprezentând accize.

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând dobânzi aferente accizelor în sumă de .X./ lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X./ lei, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la pct.1 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru **accize în sumă de .X./ lei**, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma **totală de .X. lei reprezentând dobânzi aferente accizelor în sumă de .X./ lei și penalități aferente accizelor în sumă de .X./ lei.**

3.Referitor la contestația formulată de societate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012 de organele fiscale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., prin care s-a dispus înregistrarea în evidența contabilă și achitarea sumelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012, potrivit art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:(...)

c)Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Totodată, potrivit art.209, alin.(2) din același act normativ care menționează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”

coroborat cu pct.5.3. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit cărora:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, se reține că măsura stabilită în sarcina S.C. .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2012 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de .X. milioane lei sau mai mare, fapt pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența materială de soluționare a acesteia.

Mai mult decât atât, organele fiscale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au soluționat contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2012 și au emis Decizia nr. .X./ .X. din data de .X.2012 prin care a fost respinsă contestația societății împotriva dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate precum și în baza art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Respingerea contestației formulată de S.C. .X. S.A., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală nr..X./2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2012 de organele fiscale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma de .X./ lei reprezentând:

- accize în sumă de .X./ lei;
- dobânzi aferente accizelor în sumă de .X./ lei;
- penalități aferente accizelor în sumă de .X./ lei.

2.Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală în soluționarea contestației S.C. .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2012 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., acest capăt de cerere fiind soluționat prin Decizia nr. .X./ .X./ 2012.

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

DIRECTOR GENERAL