



MINISTERUL FINANTELOR

DIJITALE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

ANAF
Agenția Națională de Administrare Fiscală

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.86/2015

privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. - în insolvență,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.921683/06.11.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a sub nr.921683/06.11.2014 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență**, cu sediul social în Calea .X. nr..X., localitatea .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X. și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului .X.reprezentată prin administrator special .X. și administrator judiciar Cabinet Individual de Insolvență .X..

S.C. .X. S.R.L. - în insolvență contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- accize la alcool etilic în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X..

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 privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..X./2014, respectiv **.X./2014**, potrivit confirmării de primire și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **.X./2014**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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.R.L. - în insolvență**.

I.S.C. .X. S.R.L. - în insolvență contestă obligațiile de plată suplimentare stabilite în sarcina sa de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, precizând că organele de inspecție fiscală nu au respectat regulile privind reverificarea prevăzute de art.105¹ alin.(4) din Codul de procedură fiscală, iar actele administrative fiscale contestate au fost emise cu încălcarea art.98 alin.(2) din același act normativ, în sensul că perioada verificată a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale realizate de către Direcția Generală .X. și finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013.

De asemenea, societatea susține că actele administrative fiscale contestate sunt emise cu încălcarea obligației de identitate între perioada avizată și cea verificată, respectiv pentru accizele la alcool etilic perioada avizată este .X./2013-.X./2014, iar perioada verificată este .X./2012-.X./2014,

iar pentru taxa pe valoarea adăugată perioada avizată este .X./2013-.X./2014, iar perioada verificată este .X./2012-.X./2014.

Totodată, contestatoarea afirmă că Decizia de impunere nr..X./2014 nu este motivată în drept, în sensul că nu indică care sunt dispozițiile legale în temeiul cărora organul de control a procedat la reîncadrarea tarifară a unui produs finit pe baza analizelor elementelor sale componente în condițiile în care încadrarea tarifară se face pentru produsul finit și nu pentru un element component.

De asemenea, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au indicat dispozițiile legale în temeiul cărora au procedat la redeschiderea unei perioade deja verificate și au acordat relevanță unor analize de laborator efectuate la 30 de luni de la data prelevării probelor în condițiile în care în procedura de prelevare și efectuare a analizelor nu au fost respectate prevederile pct.84 alin.(8), (9), (12) și (14) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Societatea precizează că echipa de control a calculat acciza la o cantitate de .X. litri alcool pur pentru perioada .X. – .X. 2012 în condițiile în care buletinele de analiză nu acoperă toată acea perioadă, la fel cum nici adresa de răspuns a Direcției Generale .X. nr..X./2014 pe care au avut-o în vedere organele de inspecție fiscală nu acoperă toată perioada.

S.C. .X. S.R.L. - în insolvență consideră că au fost încălcate prevederile art.44 din Codul de procedură fiscală întrucât nu i-au fost comunicate toate actele la care se face referire în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014.

Contestatoarea susține că decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea condițiilor prevăzute de dispozițiile pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 și ale art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, contestatoarea arată că este producător de alcool etilic rafinat și distribuitor de produse alcoolice care sunt supuse accizării, dar și a altor produse derivate din alcool (alcool sanitar) care sunt scutite la plata accizei și deține autorizația de antrepozit fiscal nr..X./2013.

Totodată, societatea precizează că în baza autorizației de utilizator final nr..X. din .X./2012 emisă de Autoritatea Națională .X. - Direcția .X. obține, prin denaturarea alcoolului etilic rafinat produs în cadrul antrepozitului fiscal, alcoolul sanitar .X.% vol.

Contestatoarea menționează că organul de control face referire la cantitatea de .X. litri alcool etilic pur care a existat ca produs accizabil în antrepozitul fiscal integrat, iar în perioada .X. - .X. 2012 au fost depuse la Autoritatea Națională .X. cereri de denaturare pentru fiecare cantitate de alcool etilic pur în vederea obținerii alcoolului sanitar și conform autorizației de utilizator final deținută s-a procedat la denaturarea alcoolului etilic rafinat obținând cantitatea de .X. litri alcool etilic denaturat, acesta din urmă fiind folosit doar ca materie primă pentru obținerea alcoolului sanitar .X.% vol.

Societatea afirmă că decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dreptului de a putea contesta analizele efectuate asupra alcoolului etilic denaturat ce au stat la baza obținerii alcoolului sanitar și critică procedura de prelevare a probelor, în sensul că s-au aplicat prevederile Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008 și Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.615/2012 în loc de dispozițiile pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult decât atât, contestatoarea susține că analizele chimice au fost efectuate de către Laboratorul .X. la 30 luni de la data prelevării probelor, iar în conformitate cu dispozițiile art.19 alin.(1) și (2) din Normele privind funcționarea Laboratorului .X. în situația în care contribuabilul nu este de acord cu rezultatele analizei probei .X. și cu concluziile formulate în certificatul de analiză emis pentru această probă, are dreptul să solicite motivat efectuarea analizei probei .X., prin depunerea unei cereri scrise la biroul vamal în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză pentru proba .X., or certificatele de analiza au fost transmise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală – Biroul .X. pe adresa punctului de lucru al societății situat în .X., Calea .X. nr..X. jud..X. unde nu se desfășoară activitate din .X..

Contestatoarea precizează că produsul finit care a ieșit din antrepozitul fiscal și a fost pus în circulație, respectiv alcoolul sanitar .X.% vol., este încadrat de Autoritatea Națională .X. - Direcția .X. ca alcool etilic denaturat, produs accizabil cu acciza zero, fabricat din alcool etilic denaturat materie primă, în regim de scutire directă de la plata accizelor în scopul prevăzut de Codul fiscal la art.206⁵⁸ alin.(3) lit.b) în baza autorizației de utilizator final nr. .X..

De asemenea, societatea menționează că procesele verbale de denaturare pentru fiecare operațiune au fost încheiate și semnate de reprezentanții societății și reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X., Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. și din acestea rezultă clar că la procesul de denaturare

au fost utilizate două substanțe: salicilat de etil și albastru de metilen în cantitățile specificate în rețeta depusă la dosarul pentru încadrarea tarifară a produsului obținută de la Autoritatea Națională .X. și prevăzute pentru acest tip de produs.

Totodată, contestatoarea arată că operațiunea de denaturare se consemnează într-un registru special care se pastrează în antrepozitul fiscal unde sunt înscrise: data efectuării operațiunii, cantitatea denaturată, substanțele și cantitățile utilizate pentru denaturare precum și numele și prenumele reprezentanților autorității fiscale, conform prevederilor Ordinului nr.207/24.02.2012 privind aprobarea modalităților și procedurilor pentru realizarea supravegherii fiscale a producției, depozitării, circulației și importului produselor accizabile, iar dacă societatea poate fi considerată culpabilă pentru plata acestei accize și accesoriilor aferente, aceiași culpă este imputabilă și reprezentanților Agenției Naționale de Administrare Fiscală care au participat efectiv la tot procesul de denaturare și au semnat, vizat și aprobat toate documentele care reflectă cu exactitate operațiunile efectuate.

S.C. .X. S.R.L. afirmă că alcoolul sanitar nu este destinat consumului uman, conform avizului biocid eliberat de Ministerul Sănătății și nu i se poate impune plata accizei, produsul fiind îmbuteliat și comercializat în regim de scutire către S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Mai mult, societatea susține că nu îi sunt aplicabile prevederile alin.19³, alin.19⁴ și alin.19⁵ din normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, întrucât lipsește baza de impozitare deoarece produsul finit eliberat pentru consum este alcoolul sanitar cu concentrație de .X.% vol. și nu alcoolul etilic pur, alcool sanitar din care autoritatea vamală teritorială nu a prelevat niciodată probe din produsul accizabil realizat conform alin.14-14² din același act normativ menționat mai sus.

Contestatoarea menționează că prin adresa nr. .X./2012 a solicitat Centrului National pentru încercarea și expertizarea produselor .X., laborator acreditat .X. cu certificat nr. .X., analizarea celor doi denaturanți - salicilat de etil și albastru de metilen prezenți în produsul finit alcool sanitar .X.% vol. .X. îmbuteliat în data de .X./2012.

De asemenea, societatea menționează că în urma solicitării a fost emis Raportul de expertizare seria .X. nr. .X. în care la rubrica "Concluzii" se certifică faptul că produsul analizat are o concentrație alcoolică de .X.% vol la 20 grd.C și este complet denaturat cu salicilat de etil. kg/1000 litri alcool etilic

în proporție de .X. și albastru de metilen, g/1000 litri produs în proporție de .X., ceea ce demonstrează că denaturanții folosiți sunt prezenți în produsul finit comercializat în cantitate mai mare decât cantitatea legală.

În ceea ce privește modalitatea și termenul de verificare a probelor *ab initio*, S.C. .X. S.R.L. afirmă că întreaga procedură de denaturare precum și transportul alcoolului denaturat cu salicilat de etil din antrepozitul fiscal de producție alcool etilic în antrepozitul fiscal de producție băuturi spirtoase s-a făcut conform legii și sub supravegherea reprezentanților fiscali.

În ceea ce privește modalitatea de desfășurare a analizei probelor prelevate, societatea susține că au fost încălcate dispozițiile legale în vigoare care reglementează modalitatea de prelevare a probelor în sensul că reprezentanții autorității vamale desemnate cu supravegherea operațiunii au prelevat probe dintr-un subprodus, materie primă și nu din produsul finit așa cum prevăd normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, societatea consideră că la baza calculării accizei suplimentare organul fiscal a avut în vedere aserțiunea din cuprinsul buletinului de analiză potrivit căreia albastrul de metilen utilizat ca denaturant nu a corespuns din punct de vedere calitativ, astfel încât să îndeplinească rolul de substanță denaturantă sau că albastrul de metilen a fost sub limita minimă a concentrației admise sau însușirile produsului utilizat erau diferite de cele ale albastrului de metilen, proba conținând un alt colorant albastru, în condițiile în care de calitatea albastrului de metilen răspunde direct producătorul care emite factura și certificatul de calitate, respectiv S.C. .X. S.R.L., aspecte care au fost verificate cu ocazia efectuării procesului de denaturare a alcoolului de către organele vamale.

În ceea ce privește modalitatea de calcul a obligațiilor fiscale suplimentare care fac obiectul deciziei contestate, societatea susține că deși au fost emise buletine de analize pentru procesele de denaturare a alcoolului din datele de .X./2012, .X./2012, .X./2012, .X./2012 și .X./2012, care însumau o cantitate de alcool de .X. litri, în mod nelegal organul fiscal a calculat obligații fiscale suplimentare pentru cantitatea totală .X. litri, deși nu există niciun fundament care să justifice calculul obligațiilor suplimentare pentru o astfel de cantitate.

Totodată, contestatoarea consideră că în mod greșit au fost stabilite dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere pentru perioada .X./2012- .X./2013 atât timp cât stabilirea cu o întârziere de aproximativ 2 ani și jumătate a presupuselor obligații fiscale suplimentare s-a

făcut din culpa organelor fiscale, pe o parte, iar pe de alta parte majorările de întârziere, ce constituie o sancțiune pentru neexecutarea la termen a unei obligații legale, pot fi aplicate numai în măsura în care obligația legală clară nu a fost îndeplinită sau a fost îndeplinită cu întârziere.

În plus, societatea afirmă că organele fiscale nu i-au acordat dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada supusă controlului, ceea ce a făcut ca penalitățile și majorările de întârziere să se aplice la o baza impozabilă mărită artificial, decizia și raportul de inspecție fiscală fiind și din această perspectivă nelegale.

În consecință, S.C. .X. S.R.L. solicită admiterea contestației, anularea actelor administrative fiscale contestate și exonerarea de la plata obligațiilor fiscale greșit stabilite în sarcina acesteia.

De asemenea, societatea solicită expertiză contabilă în cadrul căreia să se identifice în evidența contabilă care a fost produsul finit comercializat și care este încadrarea tarifară a acestuia, precum și beneficiarii, inclusiv facturile, către care a livrat produsul alcool sanitar .X.% obținut din procesul de denaturare.

Totodată, contestatoarea solicită expertiză tehnică de specialitate având drept obiectiv analiza probei .X. (prevăzută de art.4 alin.(1) lit.b) din Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008 și Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.615/2012 din fiecare denaturare specificată în Raportul de inspecție fiscal încheiat în data de .X./2014 și analiza albastrului de metilen - denaturant sau colorant - folosit și care se află sigilat în stocul societății.

II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:

Referitor la accize

Perioada supusă verificării: .X./2012- .X./2014

Organele de inspecție fiscală menționează că urmare adresei Direcției Regionale Vamale .X. - Biroul .X. nr. .X., nr. .X. și nr. .X. a fost redeschisă perioada verificată anterior de către Direcția Generală .X. (RIF nr..X./2013) pentru perioada .X./2012-.X./2013 și precizează că începând cu data de .X./2013, conform deciziei nr. .X./2013, Comisia .X. a suspendat autorizația S.C. .X. S.R.L. de antrepozit fiscal autorizat.

Cu adresele de inaintare nr. .X., nr. .X. și nr. .X., Direcția Regională Vamală .X. - Biroul .X. a transmis certificatele de analiză emise de Laboratorul .X. pentru prelevările din cantitățile de alcool în urma operațiunilor de denaturare ale alcoolului etilic efectuate la S.C. .X. S.R.L. în perioada .X. 2012-.X. 2012.

Astfel, conform proceselor verbale de denaturare încheiate de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. împreună cu Garda Financiară .X. a rezultat că la procesul de denaturare au fost utilizate două substanțe: salicilat de etil și albastru de metilen, iar pentru verificarea însușirilor fizico-chimice din care să rezulte că produsul este complet denaturat în conformitate cu prevederile pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, s-a solicitat Laboratorului .X. confirmarea denaturării, întocmindu-se în acest sens cereri de analiză ce au însoțit fiecare proces verbal de prelevare în parte, respectiv: nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012 și nr. .X./2012.

În urma analizei probelor de alcool etilic a rezultat că albastrul de metilen utilizat ca denaturant nu a corespuns din punct de vedere calitativ, astfel încât să îndeplinească calitatea de substanță denaturantă, iar produsul obținut urmare a utilizării acestuia să nu mai fie propriu consumului uman.

Astfel, din certificatele de analiză a rezultat că albastrul de metilen utilizat la denaturare fie a fost sub limita minima de concentrație admisă între .X. grame - .X. gram/1000 l alcool pur față de .X. grame /1000 l alcool pur, fie însușirile produsului utilizat erau diferite de cele ale albastrului de metilen (« proba conține un alt colorant albastru »).

Din verificarea documentelor care au stat la baza aprovizionărilor de substanțe utilizate la denaturare a rezultat ca substanțele au fost aprovizionate de la S.C. .X. S.R.L. în baza facturilor nr. .X./2012 și nr. .X./2012.

Prin adresa nr. .X./2014 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a solicitat Direcției Generale .X. încadrarea tarifară a produselor analizate de Laboratorul .X., încadrare ce a fost comunicată în adresa de răspuns nr..X./2014, în care se precizează că din certificatele de analiză a rezultat că produsele obținute urmare a operațiunilor de denaturare efectuate de S.C. .X. S.R.L. nu conțin substanțe denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională astfel încât să poată fi considerate alcool etilic denaturat așa cum este prevăzut la pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care produsele obținute nu îndeplinesc condițiile de acordare a scutirilor pentru alcool etilic

prevăzute la art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru produsele obținute în cantitate totală de .X. litri alcool pur, societatea datorează accize la alcool etilic în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile din art.176 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru debitul suplimentar au fost calculate în sarcina societății accesorii în suma de .X. lei din care: dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la data de .X./2013, data intrării în insolvență.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă verificării: .X./2013- .X./2014

Având în vedere accizele suplimentare stabilite la control, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.18 alin.(7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă bazei suplimentare de accize stabilită de în sumă de .X. lei.

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru debitul suplimentar în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei din care dobânzi de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, până la data de .X./2013, data intrării S.C. .X. S.R.L. în procedura de insolvență, conform Hotărârii Tribunalului .X. 123/ .X./2013.

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:

1. Aspecte procedurale

Referitor la excepția ridicată de societate privind reverificarea perioadei .X./2012 - .X./2014 întrucât aceasta a mai făcut obiectul unei alte inspecții fiscale realizate de către Direcția Generală .X. și finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție din cadrul Administrației Județene a Finanțelor

Publice .X. în conformitate cu prevederile art.105¹ alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare au emis Decizia de reverificare nr..X./2014 pentru reverificarea accizelor la alcool etilic și taxa pe valoarea adăugată pe perioada .X./2012 - .X./2014, împotriva căreia, în baza dispozițiilor art.205 alin.(1) și art.207 alin.(1) din același act normativ menționat anterior, societatea avea posibilitatea să formuleze contestație în termenul legal de 30 de zile de la data comunicării acesteia, procedura de contestare a deciziei de reverificare fiind distinctă de procedura de contestare a deciziei de impunere emisă în urma reverificării.

Având în vedere că Decizia de reverificare nr..X./2014 i-a fost comunicată societății la data emiterii, iar aceasta nu a fost contestată, așa cum rezultă din adresa nr..X./2015 transmisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2015, se reține că decizia de reverificare a rămas definitivă prin necontestare, organul de soluționare urmând să ia act de acest fapt, drept pentru care excepția reverificării ridicată de contestatoare urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, iar contestația va fi analizată pe fond.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia actele administrativ fiscale contestate sunt emise cu încălcarea obligației de identitate între perioada avizată și cea verificată, se reține că perioada supusă verificării, respectiv .X./2012 - .X./2014, a fost stabilită de organele de inspecție din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de reverificare nr..X./2014, pe care societatea, așa cum s-a reținut mai sus, nu a contestat-o.

Referitor la susținerea contestatoarei cu privire la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.98 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate...”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceste dispoziții legale se aplică doar marilor contribuabili iar la data începerii inspecției fiscale, respectiv .X./2014, conform datei menționate în Registrul unic de control la poziția nr..X. , **S.C. .X. S.R.L. nu mai era mare contribuabil întrucât nu se regăsește în 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..X. privind organizarea activității .X..**

Referitor la susținerea societății potrivit căreia Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 nu este motivată în drept și în fapt, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la pagina nr.2 din decizia contestată pentru obligația fiscală denumită "Accize alcool etilic" este descrisă situația de fapt și sunt menționate prevederile art.176 și art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, în ceea ce privește *taxa pe valoarea adăugată* la pagina nr.3 din decizia contestată este prezentată situația de fapt și sunt menționate prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile pct.18 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care afirmația societății este total nefondată.

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

Astfel încât, chiar admitând existența unor nereguli procedurale, contestatoarea nu a probat sub nicio formă vreo vătămare rezultată din acea presupusă neregularitate procesuală.

Având în vedere cele de mai sus, excepțiile ridicate de societate se vor respinge ca nefondate, contestația urmând a fi analizată pe fond.

2.Aspecte de fond

Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând accize la alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea putea beneficia de

scutirea directă de la plata accizelor pentru alcoolul etilic denaturat în condițiile în care în cadrul operațiunii de denaturare a alcoolului nu s-au respectat specificațiile tehnice conform prevederilor legale.

În fapt, **S.C. .X. S.R.L.** este producător de alcool etilic rafinat și distribuitor de produse alcoolice și produse derivate din alcool și pe perioada supusă verificării a deținut autorizație de antrepozit fiscal nr..X. valabilă din data de .X./2009 și autorizație de utilizator final nr..X./2011 și nr..X./X./2012.

În perioada .X. – .X. 2012 societatea a efectuat operațiuni de denaturare a cantității de .X. litri alcool etilic pur prin utilizarea a două substanțe denaturante, respectiv salicilat de etil și albastru de metilen, în prezența reprezentanților Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare.

În urma denaturărilor de alcool etilic în vederea verificării însușirilor fizico-chimice din care să rezulte că produsul este complet denaturat reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au încheiat Procesele verbale de prelevare de probe nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012 și nr. .X./2012 și au solicitat Laboratorului .X. confirmarea denaturării alcoolului etilic.

Urmare analizelor probelor de alcool etilic prelevat de la **S.C. .X. S.R.L.**, Laboratorul .X. a emis certificatele de analiză nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014 din care rezultă că albastrul de metilen utilizat la denaturare a fost sub limita minimă de concentrație admisă de .X. grame/1000 litri alcool pur conform prevederilor legale, respectiv între .X. grame – .X. gram/1000 litri alcool pur sau probele conțin un alt colorant albastru, iar concentrația de salicilat de etil rezultat în urma analizelor a fost peste limita admisă prevăzută de lege .X. kg/1.000 l , respectiv între .X. kg/1.000 l.

Prin adresa nr. .X./ 2014 Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a solicitat Direcției Generale .X. încadrarea tarifară a produselor analizate de Laboratorul .X., iar prin adresa de răspuns nr..X./2014 se precizează că produsele obținute urmare a operațiunilor de denaturare efectuate de **S.C. .X. S.R.L.** nu conțin substanțe denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională astfel încât să poată fi considerate alcool etilic denaturat așa cum este prevăzut la pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea nu îndeplinește condițiile de acordare a scutiilor pentru alcool etilic

în conformitate cu dispozițiile art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru cantitatea totală de .X. litri alcool pur care nu a fost denaturată conform prevederilor legale, au stabilit în sarcina societății accize la alcool etilic în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.176 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru debitul suplimentar au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei din care: dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la data de .X./2013, data intrării în insolvență.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății pentru diferențele suplimentare de accize și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de .X. lei, precum și accesorii în sumă totală de .X. lei din care dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X..

Prin contestația formulată **S.C. .X. S.R.L.** precizează că decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dreptului de a putea contesta analizele efectuate asupra alcoolului etilic denaturat ce au stat la baza obținerii alcoolului sanitar și critică procedura de prelevare a probelor.

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

ART. 206¹⁴

Alcool etilic

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

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

ART. 206⁵⁸

Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

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

a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;

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

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

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 al Comisiei Europene 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 două din următoarele:*

(…)

b) *pentru alte industrii:*

1. Alcoolii superiori .X. kg/1.000 l;

2. Violet de metil .X. g/1.000 l;

3. Monoetilen glicol .X. kg/1.000 l;

4. Salicilat de etil/metil .X. kg/1.000 l;

5. Albastru de metilen .X. g/1.000 l;

(…)

(12) *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.*

(...)

(21) 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), c) și e) din Codul fiscal, precum și în situația realizării de alcool sanitar, 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.

(22) În toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final.(...)”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic complet denaturat conform prevederilor legale, se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute de legiuitor. Astfel, în cazul alcoolului etilic care nu este destinat consumului uman, substanțele admise pentru denaturare sunt salicilat de etil/metil în proporție de .X. kg/1.000 l și albastru de metilen în proporție de .X. g/1000 litri.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în urma denaturărilor de alcool etilic efectuate în perioada .X.-.X. 2012 reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au întocmit Procesele verbale de denaturare nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012 și nr..X./2012.

La finalizarea acțiunilor de denaturare a alcoolului etilic organele fiscale au prelevat probe din alcoolul etilic denaturat cu salicilat de etil/metil și albastru de metilen și au încheiat Procesele verbale de prelevare de probe nr..X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012 nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr..X./2012 și nr. .X./2012.

Probele prelevate în urma denaturărilor de alcool etilic au fost înaintate de către organele fiscale către Laboratorul .X. împreună cu cererile de analiză:

- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012,
- nr..X./2012.

În urma cererilor de analiză menționate anterior, Direcția Generală .X. - Laboratorul .X. a emis certificatele de analiză nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014 care au fost transmise Direcției Regionale Vamale .X. – Biroul Vamal de Interior .X..

Cu adresele nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014, Direcția Regională Vamală .X. – Biroul Vamal de Interior .X. a transmis prin poștă, cu confirmare de primire, S.C. .X. S.R.L. exemplarul .X. al certificatelor de analiză nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014, certificate care nu au fost contestate de societate, așa cum rezultă din adresa nr..X./2014, aflată în copie la dosarul cauzei.

Totodată, Direcția Regională Vamală .X. – Biroul Vamal de Interior .X. a transmis certificatele de analiză nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014 emise de Laboratorul .X. cu adresele nr. .X., nr. .X. și nr. .X. către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în vederea efectuării unei inspecții fiscale pentru stabilirea diferențelor de accize întrucât în urma operațiunilor de denaturare și analizarea probelor prelevate s-au constatat diferențe între cantitatea de substanță denaturantă prevăzută de lege și cea rezultată în urma analizelor de laborator.

Astfel, în baza noilor date suplimentare apărute, respectiv certificatele de analize emise de Laboratorul .X. urmare proceselor de prelevare de probe de alcool etilic supus denaturării în perioada .X. – .X. 2012 la S.C. .X. S.R.L., se reține de la rubrica "Concluzii" că *"Proba reprezintă alcool etilic având titrul volumic de 95,0-95,6% vol determinat cu o incertitudine a metodei de $\pm 2\%$. Proba are un conținut de albastru de metilen ..."* care în 4 dintre certificate variază între .X. g / 1000 litri alcool pur, iar în celelate 4 certificate este sub limita de detecție și *"...un conținut de salicilat de etil..."* care variază între .X. kg/1.000 l.

Prin urmare, se reține că potrivit certificatelor de analiză nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014 concentrația de albastru de metilen din alcoolul etilic rezultată în urma analizelor efectuate de către Laboratorul .X. pentru probele prelevate de către organele fiscale la S.C. .X. S.R.L. pentru denaturările de alcool etilic din perioada .X. – .X. 2012, se situează până la .X. 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 .X. g/1000 litri pentru albastru de metilen.

De asemenea, se reține că potrivit acelorași certificate de analiză mai sus menționate concentrația de salicilat de etil din alcoolul etilic rezultată în urma analizelor efectuate de către Laboratorul .X. pentru probele prelevate

de către organele fiscale la contestatoare pentru denaturările de alcool etilic din perioada .X. – .X. 2012, se situează între .X. kg/1.000 l, 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 salicilat de etil în concentrație de .X. kg/1.000 l.

Prin urmare, din studierea celor .X. certificate de analiză se reține că alcoolul etilic nu conține substanțele denaturante în concentrațiile impuse de lege respectiv după denaturare alcoolul etilic trebuie să conțină .X. g albastru de metilen pur la 1000 litri alcool pur și salicilat de etil în concentrație de .X. kg la 1000 litri alcool pur pentru a fi considerat alcool etilic denaturat, motiv pentru care societatea nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii de la plata accizelor prevăzută de art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru alcoolul etilic în cantitate totală de .X. litri supus denaturării în perioada .X. – .X./ 2012.

În consecință, în mod legal organele fiscale au stabilit că societatea nu a respectat reglementările privind denaturarea alcoolului etilic, respectiv concentrația denaturanților albastru de metilen și salicilat de etil prevăzută de legislația națională pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman și au procedat la calculul accizelor aferente alcoolului etilic în cantitate totală de .X. litri supus denaturării în perioada .X. – .X. /2012 stabilind în sarcina societății accize la alcool etilic în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă accizelor stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, în speță sunt incidente prevederile art.137 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau

care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;(...)

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;(...)”

se reține că în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind accizele aferente mărfurilor în cauză.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, precum și faptul că accizele se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, în mod legal organele vamale au calculat pe cale de consecință, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă accizelor la alcool etilic.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dreptului de a putea contesta analizele efectuate asupra alcoolului etilic denaturat ce au stat la baza obținerii alcoolului sanitar și critică procedura de prelevare a probelor, în sensul că s-au aplicat prevederile Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008 și Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.615/2012 în loc de dispozițiile pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin actele normative mai sus enunțate se stabilește metodologia de urmat de către autoritatea vamală pentru prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale.

Totodată, Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008 precizează că în situația în care contribuabilul este nemulțumit de rezultatul analizelor poate solicita efectuarea unei a doua analize, tot în cadrul Laboratorului .X., în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză ,așa cum se menționează la art.19 alin. (1) din acest ordin, respectiv:

”ART. 19

(1) În cazul în care declarantul nu este de acord cu rezultatele analizei probei 1 și cu concluziile formulate în certificatul de analiză emis

pentru această probă, acesta are dreptul de a solicita motivat efectuarea analizei probei .X..

(2) Solicitarea se face prin depunerea unei cereri scrise la biroul vamal în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză pentru proba 1.

(3) Cererile depuse în condițiile prevăzute la alin. (2) se transmit imediat de către biroul vamal la Autoritatea Națională .X., Laboratorul .X..”

Or, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că Direcția Regională Vamală .X. – Biroul Vamal de Interior .X. a transmis prin poștă, cu confirmare de primire, S.C. .X. S.R.L. exemplarul 2 al certificatelor de analiză nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014 dar acestea nu au fost contestate de societate, așa cum rezultă din adresa nr..X./2014, aflată în copie la dosarul cauzei.

Mai mult decât atât, afirmația societății potrivit căreia certificatele de analiză nu au putut fi contestate întrucât acestea au fost transmise pe adresa punctului de lucru al societății este total nefondată având în vedere că potrivit confirmărilor de primire ce conțin semnătura de primire și care confirmă primirea certificatelor de analiză nr..X./2013, nr..X./2014 și nr..X./2014, aflate în copie la dosarul contestației, adresa destinatarului coincide cu adresa sediului social al S.C. .X. S.R.L., așa cum este menționat acesta în preambulul contestației, respectiv *”sediul social în .X. Calea .X. nr..X. județul .X..”*

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia analizele chimice au fost efectuate de către Laboratorul .X. la 30 luni de la data prelevării probelor, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în cadrul Laboratorului .X. sunt analizate toate categoriile de produse prelevate de autoritatea vamală sau de alte autorități, în vederea clasificării acestora în Tariful vamal integrat, pentru aplicarea prevederilor titlului VII – *Accize și alte taxe speciale* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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 .X. și modalitatea de efectuare a analizelor, se precizează:

”Laboratorul .X. efectueaza analiza probei 1 în ordinea înregistrării în registrul de evidență a probelor.”

iar la art.4 alin.(1) lit.a) se menționează:

”a) proba .X. - pentru efectuarea analizelor în Laboratorul .X.;”

Astfel, se reține că analiza probelor de către Laboratorul .X. se efectuează în ordinea cronologică a înregistrării probelor și nu în mod aleatoriu, iar în cazul probei .X. nu este menționat un termen limită în care pot fi analizate probele prelevate.

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 cererilor de analiză aflate la dosarul cauzei nu este menționat la rubrica "Observațiile biroului vamal" niciun termen de valabilitate, fiind înscris la rubrica "Termen de valabilitate": "Fără termen de valabilitate".

Prin urmare, invocarea faptului că Laboratorul .X. a depășit termenul de efectuare a analizelor este nefondată întrucât în cazul de față alcoolul sanitar .X. 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.

Referitor la invocarea de către societate a raportului de expertizare seria .X. nr..X./2012 emis de Centrul Național pentru încercarea și expertizarea produselor .X. acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât Laboratorul .X. este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național, iar atribuțiile sale vizează tocmai analiza 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.X./2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului .X. și modalitatea de efectuare a analizelor, precizează la art.17 alin.(2):

“(..)(2) În luarea deciziilor prevăzute la alin.(1), rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul .X. 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..X./2008 dispune ca organele fiscale să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului .X., respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

Asfel, 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, invocarea de către contestatoare a certificatelor de analiză emise de alt laborator nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a demonstrat mai sus Laboratorul .X. 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 același sens s-a pronunțat într-o speță asemănătoare și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./2014 în care se menționează că *"...certificatul de analiză emis de Laboratorul .X. 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."*

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia au fost emise buletine de analize pentru procesele de denaturare a alcoolului din datele de .X./2012, .X./2012, .X./2012, .X./2012 și .X./2012, care însumau o cantitate de alcool de .X. litri și în mod nelegal organul fiscal a calculat obligații fiscale suplimentare pentru cantitatea totală .X. litri, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit documentelor existente la dosarul cauzei au existat mai multe procese de denaturare decât invocă societatea respectiv denaturarea alcoolului etilic a avut loc în datele de 02.02.2012, 20.02.2012, 21.03.2012, .X./2012, .X./2012, .X./2012, .X./2012 și .X./2012 când organele fiscale au încheiat procese verbale de denaturare, iar potrivit Anexei nr.1 aflată în copie la dosarul cauzei cantitatea totală de alcool pur supusă denaturării în aceste zile a fost de .X. litri alcool pur.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății accize aferente cantității de alcool etilic pur de .X. litri.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia reprezentanții autorității vamale desemnate cu supravegherea operațiunii au prelevat probe dintr-un subprodus, materie primă și nu din produsul finit așa cum prevăd normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă întrucât probele au fost prelevate din alcoolul etilic supus denaturării cu cei doi denaturanți, respectiv salicilat de etil și albastru de metilen, având în vedere că antrepozitarul autorizat are obligația în prezența reprezentantului autorității vamale teritoriale să preleve probe din fiecare produs accizabil realizat, și nu din produsul finit așa cum eronat susține contestatoarea, fapt ce rezultă și din dispozițiile pct.84 alin.(14) din actul normativ invocat mai sus, unde se menționează:

“După încheierea probelor tehnologice, antrepozitarul propus are obligația ca în prezența reprezentantului autorității vamale teritoriale să preleveze probe din fiecare produs accizabil realizat, fiecare probă fiind constituită din două eșantioane identice. Fiecare eșantion va fi sigilat de autoritatea vamală teritorială care predă spre analiză un eșantion către un laborator autorizat, urmând ca celălalt eșantion să fie păstrat ca probă-martor de antrepozitarul autorizat propus.”

În ceea ce privește solicitarea contestatoarei privind expertiza tehnică de specialitate având drept obiectiv analiza probei .X. prevăzută de art.4 alin.(1) lit.b) din Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008, organul de soluționare nu poate da curs acestei cereri întrucât societatea avea la dispoziție 30 de zile de la data primirii certificatelor de analiză pentru proba .X. să solicite motivat efectuarea analizei probei .X. în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din actul normativ menționat mai sus, dar potrivit adresei nr..X./2014 Biroului Vamal de Interior .X., aflată în copie la dosarul cauzei, *“Pentru certificatele de analiză menționate (.X.) nu au fost înregistrate contestații...”*.

În consecință, organul de soluționare constată că deși avea posibilitatea să conteste certificatele de analiză, societatea nu și-a exercitat acest drept în conformitate cu prevederile legale.

Totodată, având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de .X. lei din care accize la alcool etilic în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestatoarea datorează și accesoriile în sumă totală de .X. lei din care

dobânzi/majorări aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X., conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- accize la alcool etilic în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X..

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