



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**

**DECIZIA nr. 259 / 2016**

privind soluționarea contestației depusă de  
**.X. S.A. - în faliment,**  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
cu nr. A\_SLP 1171/17.06.2016

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./13.06.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A\_SLP 1171/17.06.2016, asupra contestației formulată de .X. S.A., cu sediul în Mun. .X., Șos. .X., .X., Bl. .X., Et. .X., Județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub numărul .X. și având cod de înregistrare fiscală .X., prin lichidator judiciar Consorțiul format din .X. SPRL Filiala .X. și .X. SPRL, conform Încheierii nr. .X. emisă de Tribunalul .X. - Secția a -II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal la data de 07.12.2015.

**.X. S.A.** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./18.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X.** lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.
- .X. lei accize alcool etilic
- .X. lei dobânzi aferente accize alcool etilic
- .X. lei penalități de întârziere aferente accize alcool etilic

De asemenea, societatea contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./18.04.2016 întocmită de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., contestație ce a fost soluționată de organul emitent prin Decizia nr. .X./08.06.2016.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016, respectiv **19.04.2016**, conform semnăturii olografe de pe Adresa de transmitere nr. .X./18.04.2016 aflată în copie la dosarul cauzei și data expedierii contestației la serviciul de curierat, respectiv **02.06.2016**, potrivit recipisei serviciului de curierat aflat în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(5) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 **.X. S.A.**

I. **.X. S.A.** contestă **parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. **F-.X./18.04.2016** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-.X./18.04.2016** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

#### **A. PROCEDURĂ**

Contestatară menționează că prin încheierea de ședință din data de 07.05.2014 pronunțată în dosarul nr. .X. de Tribunalul .X. s-a deschis procedura de insolvență împotriva debitoarei .X. S.A., iar în conformitate cu dispozițiile art. 18 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, prin hotărârea acționarilor din data de 23.05.2014 a fost desemnată ca administrator special doamna .X., administrator special care reprezintă interesele acționarilor în procedura de insolvență/faliment.

Ulterior, prin sentința nr. .X./07.12.2015 s-a deschis procedura generală de faliment, sentință în baza căreia s-a dispus ridicarea dreptului de administrare și dizolvarea societății.

Perioada fiscală verificată a vizat activitatea desfășurată de societate anterior deschiderii procedurii de insolvenței, respectiv 2009 -2014, și ulterior respectiv până la data de 30.06.2015, perioadă în care doamna .X. a avut calitatea de administrator special.

Contestatară consideră că actele administrativ fiscal emise sunt lovite de nulitate deoarece acestea trebuiau comunicate și discutate în contradictoriu cu administratorul special, și nu cu lichidatorul judiciar, care nu are nicio legătură cu activitatea societății în perioada supusă controlului și care este cel mai puțin lezată în drepturile sale.

#### **B. FONDUL CAUZEI**

**Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize suplimentare, din care:**

**În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize aferente anului 2013** identificate de organele de inspecție fiscală ca fiind corect calculate dar pe care le-au considerat nedeclarate, contestatară menționează că acestea reprezintă accize calculate și înregistrate în evidența contabilă care nu s-au regăsit în declarațiile 100, acest aspect fiind consemnat de către echipa de control în procesul verbal nr. .X./20.11.2013.

Contestatară susține că nu a depus declarații rectificative pentru suma de .X. lei așa cum rezultă din dispoziția de măsuri nr. .X./20.11.2013 deoarece aceasta nu poate cuprinde măsuri referitoare la sumele datorate către bugetul de stat, pentru aceste situații întocmindu-se dispoziție de impunere.

Contestatară arată că nu putea întocmi declarații rectificative pentru sumele consemnate deja într-un proces verbal de control.

**Suma de .X. lei accize** aferente lunii decembrie 2011 identificate de organele de inspecție fiscală ca fiind corect calculate și înregistrate în evidențele contabile dar care nu au fost declarate la organul fiscal, contestatară arată că această situație nu a fost sesizată nici de aceasta și nici de controalele care au fost efectuate din 2011 până în prezent.

**În ceea ce privește suma de .X. lei accize suplimentare pentru alcoolul etilic nedenaturat** contestatară menționează că în perioada controlată aceasta producea alcool etilic alimentar și alcool denaturat. Alcoolul denaturat era produs cu scopul de a fi vândut către diverse societăți comerciale (Petrotel - aditiv benzina, .X. S.A. - producător cosmetice, .X. S.R.L., .X. S.A.- producători de dezinfectanți, .X. S.A. - producător de lacuri, vopsele și alte materiale de construcții) precum și pentru producția proprie de alcool sanitar.

.X. S.A. era autorizat pentru producția de alcool, alcool denaturat, alcool sanitar și băuturi alcoolice, funcționând în regim de antrepozit fiscal în baza autorizației emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală, iar la livrarea de alcool conform codului fiscal se plăteau accize și TVA.

Contestatară menționează că în codul fiscal este prevăzut faptul că scutirea de la plata accizelor și TVA pentru alcoolul impropriu consumului uman - alcool denaturat, funcționează astfel:

- cantitățile de alcool care se vindeau către un alt antrepozit fiscal, fie că era vorba de alcool denaturat sau nedenaturat se făc fără accize și TVA (exemplu livrările către rafinării care erau antrepozite fiscale);

- livrările de alcool denaturat livrate către anumiți producători se livrau în regim de scutire indirectă (exemplu : cumpărătorul plătea acciza și TVA-ul iar după ce îl utiliza în conformitate cu scopul declarat solicita organului fiscal competent rambursarea accizelor);

- livrarea de alcool în regim de scutire directă (exemplu : în cazul în care alcoolul denaturat era utilizat pentru producția de alcool sanitar, chiar de către .X. S.A.).

Producția de alcool denaturat se face în condiții de antrepozitare fiscală, întreaga instalație fiind sigilată de vamă, producția fiind măsurată de contoare autorizate supuse de asemenea supravegherii și controlului reprezentanților vamali. Pentru a produce alcool denaturat este necesară respectarea următoarelor reguli:

- se înainta o cerere către DRAOV .X. prin care se arătau: cantitatea ce urma a fi produsă, substanța de denaturare utilizată, scopul pentru care se produce cantitatea de alcool denaturat (către cine se vinde, la ce urma să fie utilizat, comanda fermă a clientului), locul, data și ora la care urma să se desfășoare activitatea de denaturare ;

- în termen de cinci zile de la depunere, în urma analizei și a eventualelor cereri de lămuriri, DRAOV trimitea către .X. S.A. și către Vama .X. aprobarea acțiunii de producție de alcool denaturat. În aprobare se menționează clar locul, data și ora la care se face denaturarea, cantitatea de alcool ce urma să fie denaturată și substanța care se adaugă în alcool pentru denaturare precum și destinația pe care urma să o aibă alcoolul astfel denaturat;

- la data și ora stabilită prin aprobare se prezentau doi reprezentanți ai DRAOV .X., doi reprezentanți ai regiunii .X. a finanțelor publice și doi reprezentanți ai Gărzii Financiare;

- reprezentanții Vămii și Gărzii Financiare verificau substanțele cu care urma să se denatureze alcoolul (recipienți care erau sigilați încă de la acțiunea anterioară), documentele de proveniență, stabilirea corectă a cantității care urmează să se utilizeze ;

- împreună cu aceștia se realizau faptic adăugarea substanței de denaturare în alcoolul pur obținându-se astfel alcool denaturat ;

- toate cele menționate mai sus se consemnau în procese verbale și note de constatare și se înscriseră în sistemul electronic de evidență a produselor accizabile administrat de DRAOV;

- operațiunile erau filmate de către inspectorii;

- se întocmeau documentele de livrare ale alcoolului astfel denaturat și produsul era livrat către clienți în recipienți sigilați de vamă;

- documentele de livrare se înscriseră în sistemul electronic al vămii de urmărire a produselor accizabile (EMCS) astfel:

- la destinație alcoolul era preluat și descărcat în prezența reprezentanților vămii de la sediul clientului;
- după ce alcoolul denaturat livrat se recepționa la destinație, se primea din partea vămii un document semnat și ștampilat de vamă, care confirma acest fapt.

Contestatarul susține că nerespectarea procedurii de producție a alcoolului denaturat se sancționează cu confiscarea produselor, confiscarea sumelor rezultate din aceste vânzări sau suspendarea activității de producție, astfel activitatea înceta direct și imediat.

Contestatarul susține că pentru perioada verificată, decembrie 2009 - iunie 2015, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele legate de producția de alcool și modul de determinare și declarare a taxelor aferente iar în ceea ce privește respectarea procedurii de producție a alcoolului, apreciază că denaturarea era o atribuție a organelor vamale.

Contestatarul menționează că organele de inspecție fiscală puteau doar să verifice documentele prin care vama, la momentul producției de alcool denaturat, certifica respectarea procedurii de denaturare.

Contestatarul susține că afirmația conform căreia procesele verbale de denaturare certifică rezultatele probelor prelevate după operațiunea de denaturare a alcoolului etilic, este un non-sens, deoarece procesul verbal certifică sub semnătura reprezentanților vămii respectarea procedurii de denaturare așa cum a fost prevăzută de lege.

Contestatarul menționează că în ceea ce privește competența laboratorului vamal central acesta nu este acreditat pentru a determina concentrația de albastru de metil și mai mult de atât organele de inspecție fiscală au extins atribuțiile acestuia arătând că acesta analizează produsele, prelevează, gestionează și încadrează tarifar conform dispozițiilor codului vamal comunitar, în condițiile în care laboratorul vamal central nu prevalează și în niciun caz nu întocmește încadrări vamale.

Contestatară susține că utilizarea certificatelor de analiză ca mijloace de probă nu privesc speța de față în sensul verificării produselor declarate de societate versus cele constatate în urma controlului.

Contestatară arată că procesele verbale de denaturare erau încheiate între .X. S.A. și lucrătorii vamali cu prilejul realizării efective a denaturării alcoolului iar în procesul verbal se consemna tocmai faptul că denaturarea s-a făcut în prezenta lucrătorilor vamali care semnav și certificau realitatea și legalitatea activității de producere și comercializare a alcoolului denaturat.

Contestatară arată că pentru 43 de certificate de analiză, o cantitate de .X. litri, laboratorul vamal central a propus reîncadrarea tarifară ca alcool etilic nednaturat, cu precizarea că pentru fiecare partidă de marfă s-au prelevat trei probe preluate de vamă fără ca vreuna să rămână martor la societate.

Contestatară arată că documentele invocate de organele de inspecție fiscală sunt documente emise după 112 zile - 923 zile de la data efectuării operațiunii de prelevare a probelor și data certificatelor de analiză iar în tot acest timp vama nu stabilește nicio consecință fiscală. Consideră că nu se stabilesc consecințe fiscale pentru următoarele motive:

- organul fiscal competent, până la data de 30.04.2014, în domeniul stabilirii modului de calcul al accizelor, era vama;

- codul fiscal nu prevedea că alcoolul denaturat se produce și se comercializează în baza prelevării de probe care să certifice denaturarea ci prevedea respectarea unei proceduri care a fost realizată;

- vama a sesizat că probele analizate nu mai erau în termenul de valabilitate;

- vama a sesizat că probele nu puteau fi reprezentative pentru partidele de marfă.

Contestatară susține că singura instituție abilitată să procedeze la reîncadrarea tarifară, atât la momentul denaturării cât și la data formulării contestației este vama, iar o eventuală reîncadrare se face în baza certificatului de analiză și prin emiterea unei decizii de reîncadrare, decizie care constituie act administrativ și care produce efecte și care poate fi contestat în condițiile legii.

Contestatară menționează că organele de inspecție fiscală au constatat atât din documentele întocmite de vamă cât și de Garda financiară că respectiva cantitate de alcool a fost utilizată în producția de alcool sanitar, fapt menționat chiar de organele de inspecție fiscală, acesta fiind utilizat în conformitate cu scutirea.

Totodată, petenta contestă taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele prezentate anterior, .X. S.A. solicită admiterea contestației formulate și anularea în parte a actelor administrative fiscale contestate.

## **II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./18.04.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit următoarele:**

.X. S.A. a fost supusă unei inspecții fiscale cu privire la impozitul pe profit pentru perioada 01.04.2009 - 30.06.2015, taxa pe valoare adăugată, accize pentru alcoolul etilic, impozit pe venit și contribuțiile sociale aferente perioadei 01.12.2009 - 30.06.2015.

Societatea a fost reprezentată pe dura inspecției fiscale astfel:

- în perioada 25.08.2015 - 07.12.2015 de către doamna Lupașcu Maria în calitate de administrator unic numită la data de 07.01.2014 și administrator special numită în data de 23.05.2014 prin Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor .X. S.A.;

- cu data de 25.08.2015 de consorțiul format din .X. S.P.R.L. .X. cu sediul în Municipiul .X. și .X. Filiala .X. S.P.R.L. în calitate de administrator judiciar/lichidator prin Încheierea nr. .X./06.05.2014 din Dosarul nr. .X. a Tribunalului .X. Secția a II a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal, prin care s-a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență conform Legii nr. 85/2006. Potrivit încheierii nr. .X./07.12.2015 din Dosarul nr. .X. a Tribunalului .X. Secția a II a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal, s-a dispus deschiderea procedurii generale de faliment, iar consorțiul format din .X. S.P.R.L. .X. cu sediul în Municipiul .X. și .X. Filiala .X. S.P.R.L. a fost numit lichidator.

### **1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei din care:**

**1.1. În ceea ce privește suma de .X. lei,** organele de inspecție fiscală arată că aceasta reprezintă diferența dintre impozitul pe profit calculat și înregistrat în evidențele contabile și declarat în bilanțurile depuse anual, și declarațiile 100 depuse trimestrial, precum și declarația 101 depusă anual, compus după cum urmează:

- .X. lei sumă ce reprezintă impozit pe profit evidențiat și nedeclarat pentru anul 2009;
- .X. lei suma ce reprezintă impozit pe profit evidențiat și nedeclarat pentru anul 2011;
- .X. lei suma ce reprezintă impozit pe profit evidențiat și nedeclarat pentru anul 2012;

**1.2. În ceea ce privește suma de .X. lei,** organele de inspecție fiscală arată că reprezintă impozit pe profit suplimentar, stabilit urmare a identificării unor cheltuieli aferente perioadei verificate pe care .X. S.A. le-a considerat, în mod eronat, cheltuieli deductibile la calculul bazei impozabile.

## **2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei din care:**

**2.1. În ceea ce Suma de .X. lei** organele de inspecție fiscală precizează că verificarea modului de evidențiere a obligațiilor datorate bugetului de stat, s-a efectuat pe baza documentelor justificative puse la dispoziție de societate, care au stat la baza înregistrării în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru perioada 01.12.2009 - 30.06.2015 au fost avute în vedere modul de stabilire și înregistrare de către societate a veniturilor și cheltuielilor rezultate din activitatea desfășurată și modalitatea de cuantificare a cheltuielilor nedeductibile fiscal, în vederea stabilirii operațiunilor care intră în sfera de aplicare a TVA precum și analiza delimitării achizițiilor care dau drept de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală arată că urmare a acestei analize s-a constatat că .X. S.A. a declarat suma de .X. lei în decontul de TVA aferent lunii Iulie 2015 la rândul 16 "Regularizări taxă colectată" depus electronic sub nr. .X./25.03.2015. Având în vedere faptul că, conform avizului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului special Maria Lupașcu explicații cu privire la TVA colectată regularizată în decontul de TVA aferent lunii Iulie 2015, prin adresa nr. .X./28.10.2015 înregistrată la AJFP - IFCM .X. sub nr. .X./02.11.2015, administratorul special precizează că, "în luna Iulie am corectat unele sume aferente anilor 2012 - 2014" fără a prezenta în detaliu sumele care compun TVA colectată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că deși societatea avea cunoștința de faptul că nu a declarat integral și la termenul legal în deconturile de TVA - cod 300, taxa pe valoare adăugată colectată, nu a procedat la regularizarea acesteia decât la data inspecției fiscale. Mai mult, potrivit prevederilor art. 102 alin. (3) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, avizul de inspecție fiscală se comunică, în cazul unei societăți în insolvență, în prima zi a inspecției fiscale respectiv data de 25.08.2015.

**2.2. În ceea ce privește suma de .X. lei TVA colectată suplimentar** organele de inspecție fiscală arată că această sumă este aferentă unei baze impozabile în sumă totală de .X. lei reprezentând accize suplimentare necalulate, evidențiate și nedeclarate de societate la organul fiscal teritorial, detalierea modului de calcul a bazei impozabile din perspectiva TVA regăsindu-se în continuare.

**2.3 În ceea ce privește suma de .X. lei TVA dedus,** organele de inspecție fiscală arată că din analiza facturilor înregistrate de societate emise de .X. S.A. și .X. S.R.L. s-a dedus în mod eronat suma de .X. lei fără a deține documente justificative.

**2.4. În ceea ce privește suma de .X. lei TVA dedus,** organele de inspecție fiscală menționează că în evidența contabilă a societății au fost înregistrate trei facturi de la societatea .X. SRL și societatea .X. S.R.L. Ilfov pentru care nu s-au putut prezenta niciun document justificativ care să probeze realitatea efectuării serviciilor ceea ce conduce la încălcarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare cheltuielilor. Astfel suma de .X. lei TVA nu a fost admisă la deducere.

## **3. Referitor la suma de .X. lei accize suplimentare din care:**

**3.1. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize aferente anului 2013** organele de inspecție fiscală arată că societatea a fost verificată de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., fiind efectuat un control inopinat în vederea realizării analizei comparative a accizei datorată pentru alcoolul etilic calculat și evidențiat de societate și accizele raportate pentru semestrul I 2012 și semestrul I 2013 constatările fiind consemnate în Procesul verbal nr. .X. din data de 20.11.2013 în care se menționează că au fost declarate cu .X. lei accize datorate, și Dispoziția de măsuri nr. .X./20.11.2013 care dispune depunerea de declarații rectificative.

**3.2. În ceea ce privește suma de .X. lei accize** organele de inspecție fiscală arată că societatea a întocmit și depus la organul fiscal teritorial declarațiile cod 100 "declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat" și

declarații cod 710 "declarația rectificativă" aferente perioadei 01.12.2009 - 30.04.2014 din care a rezultat că pentru anul 2011 societatea nu a declarat accize în cuantumul de .X. lei, cu mențiunea că acestea figurau înregistrate în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea avea obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect și complet informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale invocând în acest sens prevederile art. 82 alin. (3) din Ordonanța de Guvern nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

**3.3. În ceea ce privește suma de .X. lei accize suplimentare pentru alcoolul etilic nedenaturat** organele de inspecție fiscală menționează că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale s-a solicitat D.G.R.F.P. .X. - Direcția Regională vamală .X. - Biroul Vamal de Frontieră .X. în conformitate cu prevederile art. 60 și art. 61 din Ordonanța de Guvern nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, transmiterea tuturor documentelor și informațiilor în legătură cu denaturarea produselor accizabile. Urmare a acestei solicitări D.G.R.F.P. .X. - Direcția Regională vamală .X. - Biroul Vamal de Frontieră .X. a transmis un număr de 14 dosare care conțin 680 de certificate de analiză emise de Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția de Autorizări și Tarif Vamal, acestea fiind însoțite de Procesele verbale de denaturare a alcoolului etilic care certifică rezultatul probelor prelevate după operațiunea de denaturare a alcoolului etilic, atât pentru produsele livrate în regim de scutire directă și în regim de scutire indirectă reglementate de prevederile art. 206<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cât și pentru produsele livrate în regim suspensiv de accize, reglementate de dispozițiile art. 206<sup>30</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 90 din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală arată că 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. Deși metoda de determinare a albastrului de metilen nu este acreditată aceasta se supune regulilor impuse de sistemul de calitate prevăzut de standardul SR EN ISO/CEI 17025:2005 fiind verificată cu un etalon de control. Mai mult echipamentele utilizate în cadrul laboratorului sunt verificate și etalonate de către Institutul Național de Metrologie.

Organele de inspecție fiscală arată că Laboratorul vamal central este autoritatea națională înființată în temeiul legislației europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național prin apariția Ordinului 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 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. Certificatele de analiză sunt mijloace de probă în baza cărora organele fiscale pot verifica dacă există diferențe între produsele declarate de contribuabil și din punct de vedere al caracteristicilor fizico-chimice și cele constatate în urma controlului, precum și încadrările tarifare.

Organele de inspecție fiscală menționează că potrivit prevederilor legale, certificatele de analiză emise de Laboratorul vamal central prevalează în fața oricăror informații sau date cuprinse în documentele de analiză sau expertize emise de alte laboratoare, dar și în fața oricăror documente care conțin informații contradictorii privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfurilor.

Organele de inspecție fiscală menționează că din centralizarea informațiilor înscrise în cele 680 de certificate de analiză și în procesele verbale de denaturare a alcoolului etilic aferente fiecărui certificat au rezultat următoarele:

- un număr de 92 certificate aparțin probelor prelevate după operațiunea de denaturare a partidelor de marfă livrate către în regim de scutire indirectă către clienții: .X. .S.R.L., .X. COM S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.A., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.R.L., și .X. S.A.. Urmare analizelor efectuate pentru determinarea titrului alcoolic volumic și a concentrației de substanțelor denaturate, Laboratorul vamal central a propus reîncadrarea tarifară ca alcool etilic nedenaturat (22071000) pentru cantitățile de alcool etilic supus operațiunilor de denaturare pentru un număr de 22 certificate.

Organele de inspecție fiscală subliniază faptul că pe facturile emise către clienții care au achiziționat alcool etilic pentru care s-a propus reîncadrarea ca fiind alcool etilic nedenaturat pe facturile de livrare a fost înscrisă acciza datorată urmând ca restituirea de accize să se efectueze către beneficiarii produselor.

Organele de inspecție fiscală menționează că prin Decizia civilă nr. .X./12.05.2014 a Curții de Apel .X. - definitivă, pronunțată în Dosarul .X. prin care este respinsă contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei DRAOV .X. nr. .X./2012 de respingere a contestațiilor prealabile privind restituirea de accize pentru alcoolul provenit de la .X. S.A. în regim de scutire indirectă, s-au precizat următoarele :

- un număr de 474 certificate aparțin probelor prelevate după operațiunea de denaturare a produselor livrate în regim suspensiv de accize. Urmare analizelor efectuate pentru determinarea titrului alcoolic volumic și a concentrației substanțelor denaturate, Laboratorul vamal central a propus reîncadrarea tarifară ca alcool etilic nedenaturat (22071000) pentru cantitățile de alcool etilic supus operațiunii de denaturare pentru un număr de 156 certificate aparținând probelor prelevate din produsele livrate către .X. S.A. , în acest caz fiind incidente prevederile legale prevăzute la art. 206<sup>30</sup> alin. (2) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că accizarea se efectuează la ieșirea alcoolului etilic din antrepozitul fiscal, atunci când mărfurile nu mai circulă în regim suspensiv de accize.

- un număr de 114 certificate aparțin probelor prelevate după operațiune de denaturare a produselor aflate în regim de scutire directă pentru producția proprie de alcool sanitar. Urmare analizelor efectuate pentru determinarea titrului alcoolic volumic și a concentrației substanțelor denaturate, Laboratorul vamal central a propus reîncadrarea tarifară ca alcool etilic nedenaturat (22071000) pentru o cantitate de .X. litri de alcool etilic cu concentrația cuprinsă între 96% și 99,91% alcool etilic supus operațiunii de denaturare corespunzătoare următoarelor 43 certificate de analiză: nr. 939 și 943/14.12.2011, nr. 950 și 957/07.02.2012, nr. 1445/01.10.2012, nr. 249/16.05.2013, nr. 935,936,937 și 938/20.05.2013, nr. 49/30.07.2013, nr. 495/28.02.2014, nr. 916/20.03.2014, nr. 1074,1075 și 1077/15.05.2014, nr. 503/19.08.2014, nr. 1326, 1327 și 1328/08.09.2014, nr. 1329,1330 și 1331/09.09.2014, nr. 1364/24.09.2014, nr. 1849,1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 și 1860/03.03.2015 și nr. 1864, 1865, 1866, 1867, 1868, 1869, 1870, 1871, 1872, 1873 și 1874/10.03.2015 și a proceselor verbale de denaturare aferente. Potrivit proceselor verbale de denaturare, alcoolul etilic a fost supus operațiunii de denaturare cu următoarele substanțe: albastru de metilen; albastru de metilen și violet de metilen; violet de metil și terțbutanol și albastru de metilen și terțbutanol.

Organele de inspecție fiscală menționează că, urmare a testelor de laborator, Laboratorul vamal central a constatat că probele analizate după operațiunea de denaturare aferente celor 43 de certificate de analize reprezintă alcool etilic nedenaturat motivat de următoarele:

- titrul alcoolic volumic pentru cele 43 de probe este cuprins între 95,6% și 99,6%;
- concentrația de substanțe denaturante nu este conformă cu prevederile art. 206<sup>58</sup> lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile punctului 111 de aplicare a art. 206<sup>58</sup> din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv, cel puțin două din substanțele admise pentru denaturare în următoarele concentrații: violet de metil 1,0 g/1000 l; albastru de metilen 3,5 g/1000 l; terțbutanol 800 g/1000 l etc.;
- încadrarea NC 22071000 reprezintă alcool etilic nedenaturat, cu titru volumic de minimum 80% conform Tarifului vamal de import al României;
- culoarea albastră se datorează prezenței a cel puțin încă unui alt colorant albastru diferit de albastru de metilen.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru fiecare partidă de marfă pentru care autoritatea vamală a solicitat analize de laborator, în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (1) din Anexa la Ordinul vicepreședintelui Autorității 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, au fost prelevate trei probe identice, numerotarea acestora fiind în funcție de evidențierea acestora în registrul de evidență a probelor.

Organele de inspecție fiscală arată că verificând cele 43 de certificate de analiză se constată că data la care s-a efectuat analiza probei 1 este foarte apropiată de data prelevării probelor, doar certificatul de analiză fiind emis ulterior, la un termen mai mare de șase luni, iar în ceea ce privește termenul de valabilitate al probei 1 acesta este termenul de expirare al produsului, în cazul alcoolului etilic nefiind înscris un termen de valabilitate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că prin semnarea cererii de analiză, declarantul sau reprezentantul său recunoaște reprezentativitatea pentru întreaga partidă de marfă a probelor prelevate, agentul economic și-a însușit reprezentativitatea atât pentru certificatele de analiza pentru care s-a solicitat analiza probei 2 cât și pentru certificatele de analiză pentru care nu a formulat contestație.



Organele de inspecție fiscală menționează că potrivit dispozițiilor art. 16 alin. (2) din Anexa la Ordinul vicepreședintelui Autorității 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, unde se stipulează că certificatul de analiză se emite în 3 exemplare, având următoarele destinații;

- a) exemplarul 1 - pentru biroul vamal care a solicitat analiza;
- b) exemplarul 2 - pentru declarant;
- c) exemplarul 3 - pentru arhiva laboratorului,

astfel că agentul economic a intrat în posesia exemplarului nr. 2 al certificatului de analiză emis pentru fiecare partidă de marfă pentru care autoritatea vamală a solicitat analize de laborator.

Organele de inspecție fiscală arată că în conformitate cu prevederilor art. 19 din Anexa la Ordinul vicepreședintelui Autorității 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, 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 2, solicitare care se face prin depunerea unei cereri scrise la Autoritatea Națională a Vămirilor în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză pentru proba 1, astfel că societatea a solicitat efectuarea analizei probei 2 pentru 17 partide de marfă din cele 43 în cauză, pentru care concluziile formulate în certificatul emis pentru analiza probei 1 au condus la reîncadrarea tarifară a alcoolului etilic ca nederivat, astfel:

- certificatele de analize nr. 939 și 943/14.12.2011, nr. 950 și 957/07.02.2012 cu adresa nr. .X./28.03.2011;
  - certificatul de analiză nr. 1445/01.10.2012 cu adresa nr. .X./22.11.2012;
  - certificatul de analiză nr. 49/30.07.2013 cu adresa nr. .X./17.10.2013;
  - certificatul de analiză nr. 495/28.02.2014 cu adresa nr. .X./16.01.2014 prin care se solicita efectuarea analizei probei 2 și se anulează certificatul de analiza 495/29.11.2013, încadrarea tarifară finală fiind 22071000;
  - certificatele de analize nr. 1074, 1075 și 1077/15.05.2014 cu adresele nr. .X. și .X./25.06.2014;
  - certificatul de analiza nr. 503/19.08.2014 cu adresa nr. .X./03.03.2014 prin care se solicita efectuarea analizei probei 2 și se anulează certificatul de analiză nr. 503/10.12.2013, încadrarea tarifară finală fiind 22071000;
- certIFICATELE DE ANALIZE NR. 1326, 1327 ȘI 1328/08.09.2014 ȘI NR. 1329, 1330 ȘI 1331/09.09.2014 CU ADRESA NR. .X./15.10.2014.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru partidele de marfă aferente certificatelor de analiză nr. 49/30.07.2013, nr. 939 și nr. 943/14.12.2011, nr. 950 și nr. 957/07.02.2012, autoritatea vamală nu a admis efectuarea analizei probei 2 pe considerentul că denaturarea s-a efectuat cu o altă substanță decât cea admisă pentru denaturare sau cererea nu a fost motivată, rămânând valabile rezultatele probei 1.

Pentru certificatele de analiza nr. 1445/01.10.2012, nr. 1074, nr. 1075 și nr. 1077/15.05.2014, nr. 1326, nr. 1327 și nr. 1328/08.09.2014, nr. 1329, 1330 și 1331/09.09.2014, după efectuarea analizei probei 2, concluzia a fost că rămân valabile rezultatele probei 1.

De asemenea organele de inspecție fiscală arată că după efectuarea analizei probei 2, a fost anulat:

- certificatul de analiză 495/29.11.2013 și s-a emis certificatul de analiza nr. 495/28.02.2014, încadrarea tarifară finală fiind de alcool etilic nederivat (22071000).
- certificatul de analiza 503/10.12.2013 și s-a emis certificatul de analiza nr. 503/19.08.2014, încadrarea tarifară finală fiind de alcool etilic nederivat (22071000).

Potrivit documentației transmise de către D.G.R.F.P. .X. - Direcția Regională Vamală .X. - Biroul Vamal .X., societatea nu a formulat contestație pentru rezultatele a 26 dintre cele 43 certificate de analiză, respectiv pentru certificatele nr. 249/16.05.2013, nr. 935, nr. 936, nr. 937 și nr. 938/20.05.2013, nr. 916/20.03.2014, nr. 1364/24.09.2014, nr. 1849, nr. 1854, nr. 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 și 1860/03.03.2015 și nr. 1864, 1865, 1866, 1867, 1868, 1869, 1870, 1871, 1872, 1873 și 1874/10.03.2015, rămânând valabile rezultatele probei 1.

Organele de inspecție fiscală precizează că o cantitate de .X. litri de alcool etilic cu concentrația cuprinsă între 96% și 99,91%, alcool etilic supus operațiunii de denaturare înscrisă în procesele verbale de denaturare aferente celor 43 certificate de analiza în cauză a fost transformată în alcool etilic cu concentrație în volum 100% conform rd. 5.1 din Anexa 1 din capitolul VI, Titlul VII, din capitolul I din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004

pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, rezultând cantitatea de 477.231,53 litri (respectiv 4.772,3153 hl.) de alcool etilic nededenaturat supus accizării din care 173.487,00 litri pentru anul 2011 și 303.744,53 pentru anul 2012.

Acciza specifică pentru alcoolul etilic prevăzută la art. 176 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și la rd. 5.1 din Anexa 1, capitolul VI, Titlul VII din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare este de .X. de euro/hl de alcool, respectiv pe 100 litri alcool etilic rafinat, cu concentrația de 100% alcool în volum. Potrivit art. 218 din capitolul IV, Titlul VII din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conversia în lei a sumelor exprimate în euro se determină pe baza cursului de schimb valutar stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, astfel că în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011, pentru calculul accizelor, cursul de schimb valutar leu/euro stabilit în data de 1 octombrie 2010 publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene din 2 octombrie 2010 utilizat este de .X. lei/euro, iar în perioada 1 ianuarie 2012 - 31 decembrie 2012, cursul de schimb valutar leu/euro utilizat este de .X. lei/euro stabilit la data de 03 octombrie 2011. Astfel că s-a procedat la stabilirea creanței suplimentare cu titlu de acciză datorată pentru alcoolul etilic nededenaturat aferent celor 43 buletine de analiză emise de autoritatea vamală în sumă de .X. lei = [(1.734,87 hl X .X. euro X .X. lei) + (3.037,4453 hl X .X. euro X .X. lei)].

Astfel, în conformitate cu dispozițiile art. 176, art. 206<sup>2</sup>, lit. a); art. 206<sup>6</sup> alin. (1); art. 206<sup>7</sup> alin. (7), art. 206<sup>51</sup>, art. 206<sup>52</sup>, art. 206<sup>58</sup> și art. 218 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 71,72,73, 106 și 111 din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și poziția 187 din anexa 1 la Regulamentul (CE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară statistică și Tariful vamal Comun, precum și prevederile Ordinului vicepreședintelui Autorității 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, s-a procedat la determinarea accizei datorate de .X. S.A. pentru alcoolul etilic utilizat în producția proprie de alcool sanitar aferent celor 43 de certificate de analize emise de autoritatea vamală pentru care s-a procedat la reîncadrarea tarifară ca alcool etilic nededenaturat, rezultând o sumă suplimentară de accize de plată în cuantum de .X. lei.

#### 4. Referitor la accesorii în sumă de .X. lei

**În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând sume accesorii aferente impozitului pe profit, TVA, accize suplimentare**, organele de inspecție fiscală arată că pentru sumele stabilite suplimentar, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța de Guvern nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, sunt datorate și sume accesorii, calculate până la data de 05.05.2014, în cuantum de .X. lei din care dobânzi de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate în contestație, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, argumentele invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :**

#### **A. ASPECTE DE PROCEDURĂ**

**Referitor la afirmația societății privind nulitatea actelor administrative fiscale deoarece acestea procedural trebuiau comunicate și discutate cu administratorul special, și nu cu lichidatorul judiciar**, din informațiile existente la dosarul cauzei se reține că la data comunicării actelor administrative fiscale pentru .X. S.A., respectiv 19.04.2016, era deschisă procedura generală de faliment. Potrivit încheierii nr. .X./07.12.2015 din Dosarul nr. .X. a Tribunalului .X. Secția a II a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal, instanța a dispus ridicarea dreptului de administrare a debitoarei și a desemnat lichidator consorțiul format din .X. S.P.R.L. .X. cu sediul în Municipiul .X. și .X. Filiala .X. S.P.R.L.

Având în vedere cele menționate anterior coroborat cu prevederile art. 18 (1) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare *”după deschiderea procedurii, adunarea generală a acționarilor/asociaților debitorului, persoană juridică, va desemna, pe cheltuiala acestora, un reprezentant, persoană fizică sau juridică, administrator special, care să reprezinte interesele societății și ale acestora și să participe la procedură, pe seama debitorului. După ridicarea dreptului de administrare, debitorul este reprezentat de administratorul judiciar/lichidator care îi conduce și activitatea comercială, iar mandatul administratorului special va fi redus la a reprezenta interesele acționarilor/asociaților.*

[....]"

se poate constata că argumentația societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât comunicarea actelor administrative fiscale a fost realizată către lichidator, consorțiul format din .X. S.P.R.L. .X. cu sediul în Municipiul .X. și .X. Filiala .X. S.P.R.L., în calitate de reprezentant al societății.

Astfel, referitor la excepția nulității actelor administrative ridicată de contestatară întrucât au fost comunicate lichidatorului judiciar și nu administratorului special, se reține că, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Mai mult decât atât, semnătura administratorului special se află alături de cea a lichidatorului judiciar pe ultima pagină a contestației, astfel încât nu numai că administratorul special avea cunoștință de Decizia de impunere nr. F-.X./18.04.2016, dar a și semnat contestația împotriva acesteia alături de lichidator, astfel încât în cauză nu poate fi vorba de o vătămare care să determine nulitatea actelor administrative.

**Totodată, față de argumentele petentei privind diferite aspecte subiective, nesuținute prin nicio probă și prin niciun temei de drept, cum ar fi "societatea a fost privată de dreptul de a fi înștiințată și de a se pregăti corespunzător pentru operațiunea de control", acceptând totuși că "am înțeles pe deplin faptul că fiind în insolvență inspectorii puteau începe imediat controlul" sau "volumul foarte mare de facturi, numărul mare de persoane care introduceau facturile în programul de contabilitate, sistemul dezordonat de emitere și transmitere a facturilor de către furnizorii de utilități au creat premisele unor astfel de erori" se reține că acestea nu pot fi acceptate întrucât aceste disfuncționalități sunt imputabile contribuabilului și potrivit principiului de drept "*memo auditur propriam turpitudinem allegans*" nimeni nu poate invoca în susținerea intereselor sale propria sa culpă, aceste argumente nu pot fi reținute.**

## **B. ASPECTE DE FOND**

1. În ceea ce privește suma contestată de .X. lei reprezentând accize suplimentare, avem următoarele:

**1.1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize pentru alcoolul etilic nedenaturat cauza supusă soluționării este dacă pentru alcoolul etilic utilizat în 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,** Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Direcția Regională vamală .X. - Biroul Vamal de Frontieră .X. a transmis organelor de inspecție fiscală un număr de 680 de certificate de analiză emise de Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor - Direcția de Autorizări și Tarif Vamal, acestea fiind însoțite de Procesele verbale de denaturare a alcoolului etilic.

Potrivit proceselor verbale de denaturare, alcoolul etilic a fost supus operațiunii de denaturare cu următoarele substanțe: albastru de metilen; albastru de metilen și violet de metilen; violet de metil și terțbutanol și albastru de metilen și terțbutanol.

Pentru un număr de 43 certificate Laboratorul vamal central a propus reîncadrarea tarifară ca alcool etilic nedenaturat (22071000) pentru o cantitate de .X. litri de alcool etilic cu concentrația cuprinsă între 96% și 99,91% alcool etilic supus operațiunii de denaturare corespunzătoare următoarelor certificate de analiză: nr. 939 și 943/14.12.2011, nr. 950 și 957/07.02.2012, nr. 1445/01.10.2012, nr. 249/16.05.2013, nr. 935, 936, 937 și 938/20.05.2013, nr. 49/30.07.2013, nr. 495/28.02.2014, nr. 916/20.03.2014, nr. 1074,1075 și 1077/15.05.2014, nr. 503/19.08.2014, nr. 1326, 1327 și 1328/08.09.2014, nr. 1329,1330 și 1331/09.09.2014, nr. 1364/24.09.2014, nr. 1849,1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 și 1860/03.03.2015 și nr. 1864, 1865, 1866, 1867, 1868, 1869, 1870, 1871, 1872, 1873 și 1874/10.03.2015.

Urmare a testelor de laborator Laboratorul vamal central a constat că probele analizate după operațiunea de denaturare aferente celor 43 de certificate de analize reprezintă alcool etilic nedenaturat motivat de următoarele:

- titrul alcoolic volumic pentru cele 43 de probe este cuprins între 95,6% și 99,6%;

- concentrația de substanțe denaturante nu este conformă cu prevederile art. 206<sup>58</sup> lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile punctului 111 de aplicare a art. 206<sup>58</sup> din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv, cel puțin două din

substanțele admise pentru denaturare în următoarele concentrații: violet de metil 1,0 g/1000 l; albastru de metilen 3,5 g/1000 l; terțbutanol 800 g/1000 l etc.;

- încadrarea NC 22071000 reprezintă alcool etilic nedeenaturat, cu titru volumic de minimum 80% conform Tarifului vamal de import al României;

- culoarea albastră se datorează prezenței a cel puțin încă unui alt colorant albastru diferit de albastru de metilen.

Societatea a contestat o parte din certificatele de analiză solicitând efectuarea analizei probei 2 pentru 17 partide de marfă din cele 43 în cauză din care pentru cinci certificate de analiză nr. 49/30.07.2013, 939 și 943/14.12.2011, 950 și 957/07.02.2012, autoritatea vamală nu a admis efectuarea analizei probei 2 pe considerentul că denaturarea s-a efectuat cu o altă substanță decât cea admisă pentru denaturare sau cererea nu a fost motivată, rămânând valabile rezultatele probei 1, iar pentru celelalte certificate după efectuarea analizei concluzia a fost că rămân valabile rezultatele probei 1.

Pentru partidele de marfă aferente celorlalte 26 de certificate de analiză din cele 43, respectiv pentru certificatele nr. 249/16.05.2013, nr. 935, 936, 937 și 938/20.05.2013, nr. 916/20.03.2014, nr. 1364/24.09.2014, nr. 1849, 1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 și 1860/03.03.2015 și nr. 1864, 1865, 1866, 1867, 1868, 1869, 1870, 1871, 1872, 1873 și 1874/10.03.2015, societatea nu a formulat contestație rămânând valabile rezultatele probei 1.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în conformitate cu dispozițiile art. 176, art. 206<sup>2</sup>, lit. a); art. 206<sup>6</sup> alin. (1); art. 206<sup>7</sup> alin. (7), art. 206<sup>51</sup>, art. 206<sup>52</sup>, art. 206<sup>58</sup> și art. 218 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 71, 72, 73, 106 și 111 din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și poziția 187 din anexa 1 la Regulamentul (CE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară statistică și Tariful vamal Comun, precum și prevederile Ordinului vicepreședintelui Autorității 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, au calculat accize suplimentare datorate de .X. S.A. pentru alcoolul etilic utilizat în producția proprie de alcool sanitar aferent celor 43 de certificate de analize emise de autoritatea vamală pentru care s-a procedat la reîncadrarea tarifară ca alcool etilic nedeenaturat, rezultând o sumă suplimentară de accize de plată în cuantum 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. 206<sup>2</sup>*

*Sfera de aplicare*

*Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:*

- a) alcool și băuturi alcoolice;*
- b) tutun prelucrat;*
- c) produse energetice și electricitate.*

*ART. 206<sup>5</sup>*

*Faptul generator*

*Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:*

- a) producerii acestora, inclusiv, acolo unde este cazul, la momentul extracției acestora, pe teritoriul Comunității;*
- b) importului acestora pe teritoriul Comunității.*

*ART. 206<sup>6</sup>*

*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. 206<sup>7</sup>

*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. 206<sup>14</sup>

*Alcool etilic*

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

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

b) produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 22% în volum și care sunt cuprinse în codurile NC 2204, 2205 și 2206 00; (...)

ART. 206<sup>21\*</sup>)

*Reguli generale*

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

[.....]

ART. 206<sup>51</sup>

*Plata accizelor la bugetul de stat*

(1) Accizele sunt venituri la bugetul de stat. Termenul de plată a accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care accizele devin exigibile, cu excepția cazurilor pentru care prezentul capitol prevede în mod expres alt termen de plată.

[.....]

ART. 206<sup>52</sup>

*Depunerea declarațiilor de accize*

(1) Orice plătitor de accize prevăzut la prezentul capitol are obligația de a depune lunar la autoritatea competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), destinatarul înregistrat care primește doar ocazional produse accizabile are obligația de a depune declarația de accize pentru fiecare operațiune în parte.

(3) Declarațiile de accize se depun la autoritatea competentă, de către plătitorii de accize, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă declarația.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (3), orice persoană aflată în una dintre situațiile prevăzute la art. 206<sup>7</sup> alin. (7), (8) și (9) are obligația de a depune imediat o declarație de accize la autoritatea competentă.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), în situațiile prevăzute la art. 206<sup>7</sup> alin. (1) lit. b) și c) trebuie să se depună imediat o declarație de accize la autoritatea fiscală competentă și, prin derogare de la art. 206<sup>51</sup>, acciza se plătește în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care a fost depusă declarația.

ART. 206<sup>58</sup>

*Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice*

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

*a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;*

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

*c) utilizate pentru producerea oțetului cu codul NC 2209;*

*d) utilizate pentru producerea de medicamente;*

*e) utilizate pentru producerea de arome alimentare destinate preparării de alimente sau băuturi nealcoolice ce au o concentrație ce nu depășește 1,2% în volum;*

*f) utilizate în scop medical în spitale și farmacii;*

*g) utilizate direct sau ca element al produselor semifabricate pentru producerea de alimente cu ori fără cremă, cu condiția ca în fiecare caz concentrația de alcool să nu depășească 8,5 litri de alcool pur la 100 kg de produs ce intră în compoziția ciocolatei și 5 litri de alcool pur la 100 kg de produs ce intră în compoziția altor produse;*

*h) utilizate în procese de fabricație, cu condiția ca produsul finit să nu conțină alcool;*

*i) utilizate ca eșantioane pentru analiză sau ca teste necesare pentru producție ori în scopuri științifice.*

*(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, cu modificările și completările ulterioare 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.*

*(...)*

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

*a) pentru industria cosmetică:*

*1. Dietilftalat 0,1% în vol.;*

*2. Ulei de mentă 0,15% în vol.;*

*3. Ulei de lavandă 0,15% în vol.;*

*4. Benzoat de benzil 5,00% în vol.;*

*5. Izopropanol 2,00% în vol.;*

*6. 1,2 propandiol 2,00% în vol.;*

*7. Terțbutanol 800 g/1.000 l;*

*8. Benzoat de denatoniu 10 g/1.000 l;*

*b) pentru alte industrii:*

*1. Alcoolii superiori 30 kg/1.000 l;*

*2. Violet de metil 1,0 g/1.000 l;*

3. Monoetilen glicol 3,5 kg/1.000 l;
4. Salicilat de etil/metil 0,6 kg/1.000 l;
5. Albastru de metilen 3,5 g/1.000 l;
6. Terțbutanol 800 g/1.000 l;
7. Etil terț butil eter 20 l/1.000 l;
8. Izopropanol 20 l/1.000 l.

[.....]

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

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

(9) Este permisă denaturarea numai a alcoolului etilic realizat în respectivul antrepozit fiscal de producție alcool etilic - materie primă.

[....]

(11) Este interzisă realizarea în interiorul antrepozitelor fiscale a produselor care nu sunt destinate consumului uman, cu excepția alcoolului sanitar.

(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.

(13) 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, denaturanții ce urmează a fi utilizați, 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 ori delegă competența către autoritatea vamală teritorială în a cărei rază se află punctul de lucru, în vederea supravegherii acestei operațiuni. În situația în care datele cuprinse în documentația prezentată nu corespund realității, autoritatea vamală teritorială respinge solicitarea de efectuare a operațiunii;

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.

(14) Antrepozitarul autorizat pentru producție de alcool etilic - materie primă - poate livra alcool etilic denaturat către operatori economici, alții decât utilizatorii finali, numai dacă alcoolul este îmbuteliat în butelii destinate comercializării cu amănuntul.

[.....]

(21) Scutirea se acordă direct:

(...)

b) în situațiile prevăzute la art. 206<sup>58</sup> 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.*

(23) *Autorizația de utilizator final se eliberează la cererea scrisă a beneficiarului.*

[.....]

(30) *Operatorii economici care dețin autorizații de utilizator final au obligația de a transmite autorității vamale teritoriale emitente a autorizației, lunar, până la data de 15 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se face raportarea, o situație privind achiziția și utilizarea alcoolului etilic și a produselor alcoolice, care va cuprinde informații, după caz, cu privire la: furnizorul de alcool etilic și/sau de produse alcoolice, cantitatea de produse achiziționată, cantitatea utilizată, stocul de alcool etilic și/sau de produse alcoolice la sfârșitul lunii de raportare și cantitatea de produse finite realizate, potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 35. Ne reprezentarea situației în termenul prevăzut atrage aplicarea de sancțiuni contravenționale potrivit prevederilor Codului fiscal.*

[...]

(52) *Denaturarea alcoolului etilic pentru obținerea alcoolului sanitar poate fi realizată numai în antrepozitul fiscal de producție în care se obține alcoolul etilic - materie primă.*

[...]”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic complet denaturat sau denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute de legiuitor.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția de Autorizări și Tarif Vamal a transmis către .X. S.A. certificatele de analiză nr. 939 și 943/14.12.2011, nr. 950 și 957/07.02.2012, nr. 1445/01.10.2012, nr. 249/16.05.2013, nr. 935, 936, 937 și 938/20.05.2013, nr. 49/30.07.2013, nr. 495/28.02.2014, nr. 916/20.03.2014, nr. 1074,1075 și 1077/15.05.2014, nr. 503/19.08.2014, nr. 1326, 1327 și 1328/08.09.2014, nr. 1329,1330 și 1331/09.09.2014, nr. 1364/24.09.2014, nr. 1849,1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 și 1860/03.03.2015 și nr. 1864, 1865, 1866, 1867, 1868, 1869, 1870, 1871, 1872, 1873 și 1874/10.03.2015 și procesele verbale de denaturare aferente.

Din analiza certificatelor de analiză emise de Laboratorul vamal central, urmare proceselor de prelevare de probe de alcool etilic supus denaturării în perioada verificată, se reține de la rubrica "Concluzii" că "*Proba reprezintă alcool etilic având titrul volumic de 95,6 - 99,6% vol determinat cu o incertitudine a metodei de ± 2%*" precum și a faptului că substanțele utilizate pentru denaturarea alcoolului: albastru de metilen; albastru de metilen și violet de metilen; violet de metil și terțbutanol și albastru de metilen și terțbutanol nu se încadrează în limitele prevăzute de lege fapt pentru care produsul obținut a fost încadrat ca fiind alcool etilic nedendaturat clasificare tarifară 22071000.

Societatea a solicitat efectuarea analizei probei 2 pentru 17 partide de marfa din cele 43 în cauză, pentru care concluziile formulate în certificatul emis pentru analiza probei 1 au condus la reîncadrarea tarifară a alcoolului etilic ca nedendaturat, astfel:

- certificatele de analize nr. 939 și 943/14.12.2011, nr. 950 și 957/07.02.2012 cu adresa nr. .X./28.03.2011;
- certificatul de analiză nr. 1445/01.10.2012 cu adresa nr. .X./22.11.2012;
- certificatul de analiză nr. 49/30.07.2013 cu adresa nr. .X./17.10.2013;
- certificatul de analiză nr. 495/28.02.2014 cu adresa nr. .X./16.01.2014 prin care se solicita efectuarea analizei probei 2 și se anulează certificatul de analiza 495/29.11.2013, încadrarea tarifară finală fiind 22071000;
- certificatele de analize nr. 1074, 1075 și 1077/15.05.2014 cu adresele nr. .X. și .X./25.06.2014;
- certificatul de analiza nr. 503/19.08.2014 cu adresa nr. .X./03.03.2014 prin care se solicita efectuarea analizei probei 2 și se anulează certificatul de analiză nr. 503/10.12.2013, încadrarea tarifară finală fiind 22071000;
- certificatele de analize nr. 1326,1327 și 1328/08.09.2014 și nr. 1329,1330 și 1331/09.09.2014 cu adresa nr. .X./15.10.2014.



Pentru partidele de marfă aferente certificatelor de analiză nr. 49/30.07.2013, 939 și 943/14.12.2011, 950 și 957/07.02.2012, autoritatea vamală nu a admis efectuarea analizei probei 2 pe considerentul că denaturarea s-a efectuat cu o altă substanță decât cea admisă pentru denaturare sau cererea nu a fost motivată, rămânând valabile rezultatele probei 1.

Pentru certificatele de analiza nr. 1445/01.10.2012, nr. 1074, 1075 și 1077/15.05.2014, nr. 1326, 1327 și 1328/08.09.2014, nr. 1329, 1330 și 1331/09.09.2014, după efectuarea analizei probei 2, concluzia a fost că rămân valabile rezultatele probei 1.

Societatea nu a formulat contestație pentru rezultatele a 26 dintre cele 43 certificate de analiză, respectiv pentru certificatele nr. 249/16.05.2013, nr. 935, 936, 937 și 938/20.05.2013, nr. 916/20.03.2014, nr. 1364/24.09.2014, nr. 1849, 1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 și 1860/03.03.2015 și nr. 1864, 1865, 1866, 1867, 1868, 1869, 1870, 1871, 1872, 1873 și 1874/10.03.2015, rămânând valabile rezultatele probei 1.

Prin urmare, se reține că potrivit celor 43 de certificate de analiză, concentrația de albastru de metilen, violet de metil sau terțbutanol din alcoolul etilic rezultată în urma analizelor efectuate de către Laboratorul vamal central pentru probele prelevate la .X. S.A. pentru denaturările de alcool etilic din perioada verificată, nu se situează în limitele și condițiile prevăzute de lege 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.

Prin urmare, se reține că la denaturarea alcoolului etilic societatea nu a ținut cont de condițiile impuse de lege pentru a beneficia de scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic prevăzută de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, din studierea celor 43 certificate de analiză emise de Laboratorul vamal central pentru probele prelevate în perioada verificată, rezultă că probele reprezintă alcool etilic cu un conținut de albastru de metilen, violet de metil sau terțbutanol care nu se încadrează în prevederile imperativ menționate de legislație, după cum se regăsesc menționate la art. 206<sup>58</sup> lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și pct. 111 alin. (3) din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează că în cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse care nu sunt destinate consumului uman, cel puțin două din substanțele admise de lege trebuie să se regăsească.

În consecință, având în vedere faptul că societatea nu a respectat dispozițiile prevederilor legale, prevederi de strictă aplicabilitate, 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 pentru perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2012, stabilind accize suplimentare în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește argumentele societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au făcut demersuri în vederea obținerii de informații de la alte instituții aceasta nu poate fi reținută în soluționarea prezentei cauze, de altfel aceasta atestă tocmai profesionalismul acestora în a face toate demersurile necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale relevante.

Referitor la invocarea de către contestatară a faptului că Laboratorul central vamal nu este acreditat pentru a determina concentrația de albastru de metil, precizăm că 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.

Totodată, se reține că practica judiciară a confirmat constant prin considerentele deciziilor judecătorești dispozițiile art. 17 alin. 2 din Ordinului nr. 356/2008 privind modificarea Ordinului Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9.250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, „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”.

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.

De asemenea, trebuie precizat că există cadru legal național sau comunitar care să prevadă obligativitatea acreditării laboratoarelor vamale, acestea fiind laboratoare guvernamentale iar 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 Laboratoarelor 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 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. 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 Vămirilor.*

*[...]*

*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 Vămirilor 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 ÎNCADRĂRIILOR 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 același sens s-a pronunțat într-o speță asemănătoare și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.2583/2014 în care se menționează că "...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 ."

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia atribuțiile Laboratorului vamal central *au fost extinse* de către organele de inspecție aceasta nu poate fi reținută în vederea soluționării favorabile a cauzei deoarece acestea sunt menționate în mod explicit în legislație, legislație anterior menționată, în sensul că probele sunt prevalente "în vederea clasificării acestora în Tariful vamal integrat" precum și "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", mai mult 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 prelevarea probelor și data certificatelor de analiză s-au scurs între 112 zile și 923 zile, 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 Tariful 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.

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."*

Prin urmare, invocarea faptului că Laboratorul vamal central are obligația de efectuare a analizelor într-un anumit termen este irelevantă în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în cazul de față alcoolul etilic nu are termen de valabilitate.

Totodată, se reține practica judiciară în materie, respectiv Decizia civilă nr. .X./12.05.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X., decizie definitivă, prin care Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, în cazul în care nu era de acord cu rezultatele analizei probei 1 și cu concluziile formulate în certificatul de analiză emis pentru această probă, să solicite motivat efectuarea analizei probei 2, prin depunerea unei cereri scrise la biroul vamal în termen de 30 de zile de la data primirii certificatului de analiză pentru proba 1, dar nu s-a prevalat de această oportunitate în mod corespunzător, în sensul că, deși a promovat o cerere de analiză a probei 2,

urmare a refuzului primit, aceasta nu s-a adresat instanței de judecată în vederea verificării legalității acestui refuz, prin urmare, concluziilor certificatelor de analiză trebuie să li se acorde valoarea probatorie stipulată de art. 17 alin. 2 precizat, rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul vamal central fiind definitive prin necontestarea pe cale judiciară a acestora și prevalând 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.

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că societatea nu a denaturat alcoolul etilic potrivit prevederilor legale în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize alcool etilic în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**1.2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize pentru alcool etilic aferente anului 2013, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. datorează accize suplimentare în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care nu a procedat la declararea acestora în conformitate cu măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .X./20.11.2013 prin care s-a dispus depunerea declarațiilor rectificative - cod 710, ceea ce societatea nu a dus la îndeplinire.**

**În fapt**, inspecția fiscală cu privire la modul de evidențiere a obligațiilor datorate bugetului de stat s-a efectuat pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate .

Societatea contestatoare a mai fost verificată de către organele de inspecție din cadrul D.G.A.M.C., fiind efectuat un control inopinat în vederea realizării analizei comparative a accizei datorată pentru alcoolul etilic calculată și evidențiată de agentul economic și accizele raportate de contribuabil pentru semestrul I 2012 și semestrul I 2013. Rezultatele acestor constatări au fost consemnate în procesul-verbal nr..X. din data de 20.11.2013 și Dispoziția de măsuri nr..X./20.11.2013, rezultând următoarele :

Pentru semestrul I 2012, .X. S.A. avea de declarat accize în sumă totală de .X. lei, iar din declarațiile cod 100 și din declarațiile cod 710 depuse a rezultat faptul că .X. a declarat acciza în sumă totală de .X. lei.

Pentru semestrul I 2013, .X. S.A. avea de declarat accize în sumă totală de .X. lei, iar din declarațiile cod 100 depuse a rezultat faptul că .X. a declarat acciza în sumă totală de .X. lei, **mai puțin cu suma de .X. lei.**

În timpul controlului inopinat s-a dispus .X. S.A. corectarea erorilor din Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat – cod 100, referitoare la cuantumurile datorate bugetului de stat aferente perioadelor ianuarie 2013, februarie 2013, martie 2013, aprilie 2013 și iunie 2013, în acest sens întocmindu-se Dispoziția de măsuri nr..X./20.11.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. .X. nu a dus la îndeplinire măsurile dispuse și nu a depus la organul fiscal teritorial declarația rectificativă – cod 710 pentru lunile menționate anterior.

Contestatoarea nu neagă cele constatate de organele de inspecție fiscală, însă apreciază că Dispoziția de măsuri nu poate cuprinde măsuri referitoare la sumele datorate către bugetul de stat.

**În drept**, potrivit art.105 alin.(9) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii dispozițiilor de măsuri:

***„(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.”***

iar în conformitate cu pct.102.7 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“102.7. Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit art. 102 alin. (9) din Codul de procedură fiscală vor fi aduse la cunoștința contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent.”*

Potrivit Anexei 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală":

*“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. “*

De asemenea, în speță sunt aplicabile și prevederile art.82(3) din O.G. nr.92/2003, din Codul de procedură fiscală, republicată : ,, (3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit ,,

Totodată, se reține că prin Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare a fost instituit principiul bunei credințe potrivit căruia relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, contribuabilul trebuind să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate. Totodată, legea prevede că buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul, astfel cum este cazul în speță.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale de mai sus, societatea contestatoare avea obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în Dispoziția de măsuri nr..X./20.11.2013 în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală sau, în caz contrar, să conteste aceste măsuri, în conformitate cu dispozițiile art.209(2) din O.G nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la acea vreme, cale de atac căreia petenta nu i-a dat curs.

Însă, se reține că până la data finalizării inspecției fiscale care a făcut obiectul Deciziei de impunere nr.F-.X./18.04.2016 emisă de A.J.F.P. .X., contestată, .X. S.A. nu a dus la îndeplinire și nu a depus la organul fiscal teritorial declarația rectificativă – cod 710 privind corectarea erorilor din Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat – cod 100, referitoare la cuantumul accizelor datorate bugetului de stat aferente perioadelor ianuarie 2013, februarie 2013, martie 2013, aprilie 2013 și iunie 2013.

Argumentele contestatarei cu privire la faptul că nu a efectuat declarațiile rectificative întrucât sumele respective fuseseră deja consemnate într-un proces verbal de control nu pot fi reținute având în vedere că, astfel cum s-a arătat detaliat la situația de fapt, Dispoziția de măsuri nr..X./20.11.2013 a fost emisă ca urmare a celor constatate prin procesul verbal nr..X./20.11.2013, astfel încât dacă societatea ar fi dorit să se conformeze celor constatate prin procesul verbal de mai sus ar fi pus în aplicare cele dispuse prin Dispoziția de măsuri anterior menționată.

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că societatea nu a dus la îndeplinire Dispoziția de măsuri nr..X./20.11.2013 emisă de A.J.F.P. .X. în vederea depunerii declarațiilor rectificative-cod 710 în vederea corectării erorilor din Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat – cod 100 în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize alcool etilic în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei aferentă accizelor suplimentare calculate în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă accizelor la alcool etilic stabilite de organele de control pentru accizele suplimentare aferente alcoolului etilic nedenumit în condițiile în care contestația îndreptată împotriva acestora a fost respinsă ca neîntemeiată**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei calculată suplimentar urmare a încadrării alcoolului etilic ca alcool etilic nedenumit cod 22071000, acciză asupra căreia organele abilitate au aplicat cota de 24%.

**În drept**, 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;(...)"*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Totodată, baza de impozitare cuprinde și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, raportat la speța de față, organul de soluționare a contestației reține faptul că accizele se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere că TVA a fost calculată ca urmare a reîntregirii bazei de impozitare cu accizele calculate de organele de inspecție fiscală, iar întrucât prin prezenta decizie la pct. 1.1. a fost reținut în sarcina societății debitul privind accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, contestația fiind respinsă ca neîntemeiată, faptul că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, pe cale de consecință .X. S.A. datorează și TVA în cuantum .X. lei.

**3. Referitor la suma stabilită suplimentar de organele fiscale în cuantum de .X. lei din care .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, .X. lei reprezentând TVA stabilit suplimentar precum și acciză de plată suplimentară în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată, .X. S.A. nu aduce niciun argument și nu invocă temeuri de drept în apărarea sa.**

**În fapt**, .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./18.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., dar pentru suma de .X. lei impozit pe profit suplimentar, suma de .X. lei TVA suplimentar precum și pentru suma de .X. lei accize datorate nu aduce niciun argument prin contestația formulată care să înlăture constatările echipei de inspecție fiscală.

**În ceea ce privește suma de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală, reprezentând impozit pe profit**, petenta nu aduce niciun argument prin care să combată constatările inspecției fiscale, mulțumindu-se doar să enumere sumele stabilite de inspecția fiscală.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA, aceasta este formată din suma de .X. lei reprezentând TVA considerată nedeclarată de organele de inspecție fiscală, suma de .X. lei reprezentând TVA dedusă nejustificat din două facturi emise de .X. S.A. și din două facturi emise de .X. S.R.L. și suma de .X. lei reprezentând TVA dedusă nejustificat din două facturi emise de .X. și dintr-o factură emisă de .X. S.R.L.

S-a constatat că în ceea ce privește suma de .X. lei petenta nu aduce niciun argument prin care să combată constatările inspecției fiscale, mulțumindu-se doar să enumere sumele stabilite de inspecția fiscală.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA considerată nedeclarată de organele de inspecție fiscală, petentă nu invocă niciun temei de drept în combaterea constatărilor efectuate de organele de inspecție, referindu-se, extrem de lapidar, doar la diferite aspecte subiective, nesuținute prin nicio probă .

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA dedusă nejustificat din două facturi emise de .X. S.A. și din două facturi emise de .X. S.R.L., petenta nu invocă niciun temei de drept în combaterea constatărilor efectuate de organele de inspecție.

**În drept**, art. 269 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"Forma și conținutul contestației :*

*Contestația se formulează în scris și va cuprinde : [...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;"*

iar pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*[...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

Se reține că, deși societatea precizează la începutul contestației că solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./18.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., contestatara nu aduce argumente în ceea ce privește suma de .X. lei impozit pe profit suplimentar, suma de .X. lei TVA suplimentar precum și pentru suma de .X. lei accize datorate.

Se reține că petenta nu invocă niciun temei de drept în combaterea celor stabilite de organele de inspecție fiscală privind sumele de mai sus, iar motivele de fapt, existente numai în parte, sunt nesuținute prin niciun document, sunt subiective invocând lipsa timpului pentru pregătirea controlului sau deficiențele proprii cum ar fi numărul mare de persoane care înregistrau facturi în contabilitate, nefiind în măsură să ia forma unei alegații a contestatoarei prin care să fie combătute cele stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă republicat, cu completările și modificările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 “*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 din același act normativ, care precizează:

*”dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*”

Totodată, art.73 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“ (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii determinând respingerea acesteia.

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, .X. lei reprezentând TVA stabilit suplimentar precum și acciză de plată suplimentară în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, urmează a se respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.

**3. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii, deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accize datorate, așa cum rezultă la pct. 1 și 2 din prezenta decizie, .X. S.A. datorează și accesorii aferente, respectiv dobânzi și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi aferente accize alcool etilic;
- .X. lei penalități de întârziere aferente accize alcool etilic.

coroborat cu faptul că societatea nu contestă modul de calcul a obligațiilor stabilite de organele fiscale sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculat accesoriile, numărul de zile de întârziere și cota de accesorii aplicată, conform principiului de drept *accessorium sequitur* principale, fapt pentru care se va respinge contestația și pentru aceste sume.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza dispozițiilor art. 269 alin. (1), art. 279 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit. a) și b) din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

#### **DECIDE:**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./18.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- accize în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată aferentă accizelor în sumă de .X. lei;

**2.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./18.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei reprezentând TVA stabilit suplimentar;
- .X. lei acciză de plată.

**3.** Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./18.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./18.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând :

- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi aferente accize alcool etilic;
- .X. lei penalități de întârziere aferente accize alcool etilic.



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,**  
**.X.**