



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 243 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. - în insolvență,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1396/02.07.2015

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./25.06.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a sub nr.A_SLP 1396/02.07.2015, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență**, cu sediul social în .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală RO .X. și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului .X. reprezentată prin administrator special .X. și administrator judiciar Cabinet Individual de Insolvență .X..

S.C. .X. S.R.L. - în insolvență contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată prin remitere sub semnătură Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015, respectiv **30.05.2015**, conform adresei nr..X./19.05.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **18.06.2015**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență**.

I. S.C. .X. S.R.L. - în insolvență contestă obligațiile de plată suplimentare stabilite în sarcina sa de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015, precizând că:

Actele administrative fiscale contestate au fost emise cu încălcarea art.98 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiilor art.105¹ alin.(4) din același act normativ, întrucât perioada verificată a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale realizate de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și finalizată prin întocmirea Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./25.11.2013 și nr..X./28.08.2014 și nu a fost emisă o decizie de reverificare.

Totodată, contestatoarea afirmă că Decizia de impunere nr.F-VN .X./14.05.2015 nu este motivată în drept, în sensul că nu indică care sunt dispozițiile legale în temeiul cărora organul de control a procedat la reîncadrarea tarifară a unui produs finit pe baza analizelor elementelor sale componente în condițiile în care încadrarea tarifară se face pentru produsul finit și nu pentru un element component.

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

Societatea consideră că actul administrativ fiscal contestat trebuia să cuprindă elementele prevăzute la art.43 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, pentru a fi valabil, în sensul că trebuia să cuprindă motivele de fapt și de drept pentru a justifica emiterea actului.

Societatea precizează că echipa de control a calculat acciza la o cantitate de 276.397,80 litri alcool pur pentru perioada iunie – septembrie 2014 în condițiile în care buletinele de analiză nu acoperă toată acea perioadă, la fel cum nici adresa de răspuns a Direcției Generale a Vămilelor nr..X./21.03.2014 pe care au avut-o în vedere organele de inspecție fiscală nu acoperă toată perioada.

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

Astfel, contestatoarea arată că este producător de alcool etilic rafinat și distribuitor de produse alcoolice care sunt supuse accizării, dar și a altor produse derivate din alcool (alcool sanitar) care sunt scutite la plata accizei și deține autorizația de antrepozit fiscal nr..X./ 30.01.2013.

Totodată, societatea precizează că în baza autorizației de utilizator final nr..X. din 16.02.2012 emisă de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția de Autorizări și Tarif Vamal obține, prin denaturarea alcoolului etilic rafinat produs în cadrul antrepozitului fiscal, alcoolul sanitar 70% vol.

Contestatoarea menționează că organul de control face referire la cantitatea de 276.397,80 litri alcool etilic pur care a existat ca produs accizabil în antrepozitul fiscal integrat, fiind depuse la Autoritatea Națională a Vămilelor cereri de denaturare pentru fiecare cantitate de alcool etilic pur în vederea obținerii alcoolului sanitar și conform autorizației de utilizator final deținută s-a procedat la denaturarea alcoolului etilic rafinat obținând alcool etilic denaturat, acesta din urmă fiind folosit doar ca materie primă pentru obținerea alcoolului sanitar 70% vol.

Totodată, societatea afirmă că alcoolul etilic nu a părăsit niciodată antrepozitul fiscal, iar în cadrul antrepozitului nu se pot calcula accize, întrucât momentul exigibilității accizei este momentul în care alcoolul părăsește antrepozitul fiscal, iar acest lucru nu s-a întâmplat.

Societatea afirmă că decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dreptului de a putea contesta analizele efectuate asupra alcoolului etilic denaturat ce au stat la baza obținerii alcoolului sanitar fiind efectuate de către Laboratorul Vamal Central la 30 luni de la data prelevării probelor și critică procedura de prelevare a probelor, în sensul că s-au aplicat prevederile Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008 și Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.615/2012 în loc de dispozițiile pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea precizează că produsul finit care a ieșit din antrepozitul fiscal și a fost pus în circulație, respectiv alcoolul sanitar 70% vol., este încadrat de Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția de Autorizări și Tarif Vamal ca alcool etilic denaturat, produs accizabil cu acciza zero, fabricat din alcool etilic denaturat materie primă, în regim de scutire directă de la plata accizelor în scopul prevăzut de Codul fiscal la art.206⁵⁸ alin.(3) lit.b) în baza autorizației de utilizator final nr..X. din 16.02.2012.

De asemenea, societatea menționează că procesele verbale de denaturare pentru fiecare operațiune au fost încheiate și semnate de reprezentanții societății și reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X., Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. și din acestea rezultă clar că la procesul de denaturare au fost utilizate două substanțe: salicilat de etil și albastru de metilen în cantitățile specificate în rețeta depusă la dosarul pentru încadrarea tarifară a produsului obținută de la Autoritatea Națională a Vămirilor și prevăzute pentru acest tip de produs.

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

efectiv la tot procesul de denaturare și au semnat, vizat și aprobat toate documentele care reflectă cu exactitate operațiunile efectuate.

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

Mai mult, societatea susține că nu îi sunt aplicabile prevederile alin.19³, alin.19⁴ și alin.19⁵ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, întrucât lipsește baza de impozitare deoarece produsul finit eliberat pentru consum este alcoolul sanitar cu concentrație de 70% vol. și nu alcoolul etilic pur, alcool sanitar din care autoritatea vamală teritorială nu a prelevat niciodată probe din produsul accizabil realizat conform alin.14-14² din același act normativ menționat mai sus.

Contestatoarea menționează că prin adresa nr..X./04.04.2012 a solicitat Centrului National pentru încercarea și expertizarea produselor .X., laborator acreditat RENAR cu certificat nr. LI .X./2011, analizarea celor doi denuranți - salicilat de etil și albastru de metilen prezenți în produsul finit alcool sanitar 70% vol. .X. îmbuteliat în data de 03.04.2012.

De asemenea, societatea menționează că în urma solicitării a fost emis Raportul de expertizare seria F nr..X./09.04.2012 în care la rubrica "Concluzii" se certifică faptul că produsul analizat are o concentrație alcoolică de 70.03% vol la 20 grd.C și este complet denaturat cu salicilat de etil, kg/1000 litri alcool etilic în proporție de 0,85 și albastru de metilen, g/1000 litri produs în proporție de 5,6, ceea ce demonstrează că denuranții folosiți sunt prezenți în produsul finit comercializat în cantitate mai mare decât cantitatea legală.

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

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

Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

Totodată, contestatoarea consideră că în mod greșit au fost stabilite dobânzi și penalități de întârziere atât timp cât stabilirea cu întârziere a presupuselor obligații fiscale suplimentare s-a făcut din culpa organelor fiscale, pe o parte, iar pe de alta parte dobânzile de întârziere, ce constituie o sancțiune pentru neexecutarea la termen a unei obligații legale, pot fi aplicate numai în măsura în care obligația legală clară nu a fost îndeplinită sau a fost îndeplinită cu întârziere.

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

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

De asemenea, societatea solicită expertiză contabilă în cadrul căreia să se identifice în evidența contabilă care a fost produsul finit comercializat și care este încadrarea tarifară a acestuia, precum și beneficiarii, inclusiv facturile, către care a livrat produsul alcool sanitar 70% obținut din procesul de denaturare.

Totodată, contestatoarea solicită expertiză tehnică de specialitate având drept obiectiv analiza probei 2 (prevăzută de art.4 alin.(1) lit.b) din Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008 și Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.615/2012 din fiecare denaturare specificată în Raportul de inspecție

fiscal încheiat în data de 14.05.2015 și analiza albastrului de metilen - denaturant sau colorant - folosit și care se află sigilat în stocul societății.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:

Referitor la accize

Perioada supusă verificării: 01.06.2012-30.09.2014

Organele de inspecție fiscală menționează că urmare adresei Direcției Regionale Vamale .X. - Biroul Vamal .X. nr..X./15.10.2014 și nr..X./15.10.2014 a fost redeschisă perioada verificată anterior de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Focșani (RIF nr..X./28.08.2014) pentru perioada 01.06.2012-01.09.2012, fiind emisă în acest sens Decizia de reverificare nr..X./25.03.2015.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că începând cu data de 29.04.2013, conform Deciziei nr..X./29.04.2013, Comisia Operatorilor de Produse Supuse Accizelor Armonizate a suspendat autorizația S.C. .X. S.R.L. de antrepozit fiscal autorizat.

Cu adresele de înaintare nr..X./15.10.2014 și nr..X./15.10.2014 Direcția Regională Vamală .X. - Biroul Vamal .X. a transmis certificatele de analiză emise de Laboratorul Vamal Central pentru prelevările din cantitățile de alcool în urma operațiunilor de denaturare ale alcoolului etilic efectuate la S.C. .X. S.R.L. în perioada iunie 2012-septembrie 2012.

Astfel, conform proceselor verbale de denaturare încheiate de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. împreună cu Garda Financiară .X. a rezultat că la procesul de denaturare au fost utilizate două substanțe: salicilat de etil și albastru de metilen, iar pentru verificarea însușirilor fizico-chimice din care să rezulte că produsul este complet denaturat în conformitate cu prevederile pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, s-a solicitat Laboratorului Vamal Central confirmarea denaturării, întocmindu-se în acest sens cereri de analiză ce au însoțit fiecare proces verbal de prelevare în parte, respectiv: nr..X./29.06.2012, nr..X./11.07.2012, nr..X./20.07.2012, nr..X./10.08.2012, nr..X./21.08.2012, nr..X./27.08.2012, nr..X./11.09.2012 și nr..X./18.09.2012.

În urma analizei probelor de alcool etilic Laboratorul Vamal Central a emis certificatele de analiză nr..X./02.10.2014 din care a rezultat că albastrul de metilen utilizat ca denaturant nu a corespuns din punct de vedere calitativ, astfel încât să îndeplinească calitatea de substanță denaturantă, iar produsul obținut urmare a utilizării acestuia să nu mai fie propriu consumului uman.

Astfel, din certificatele de analiză a rezultat că albastrul de metilen utilizat la denaturare fie a fost sub limita minima de concentrație admisă între 0,2 grame - 2,65 gram/1000 l alcool pur față de 3,5 grame /1000 l alcool pur cât prevede legiuitorul, fie însușirile produsului utilizat erau diferite de cele ale albastrului de metilen (« proba conține un alt colorant albastru »).

Din verificarea documentelor care au stat la baza aprovizionărilor de substanțe utilizate la denaturare a rezultat ca substanțele au fost aprovizionate de la S.C. .X. S.R.L. în baza facturilor nr..X./16.03.2012 și nr..X./26.07.2012.

Prin adresa nr..X./03.11.2014, înregistrată la Biroul Vamal .X. sub nr..X./03.11.2014, S.C. .X. S.R.L. a contestat certificatele de analiză nr..X./02.10.2014, solicitând Laboratorului Vamal Central analiza probei 2, iar în urma analizei s-a adus la cunoștință societății că se păstrează informațiile înscrise în certificate, respectiv că în urma denaturării alcoolul etilic nu conține substanțe denaturante în cantitățile minim impuse de legiuitor încât să poată fi considerat alcool etilic denaturat conform prevederilor legale.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a solicitat Direcției Regionale Vamale încadrarea tarifară a produselor analizate de Laboratorul Vamal Central, încadrare ce a fost comunicată în adresa de răspuns nr..X./21.03.2014, în care se precizează că având în vedere că produsul analizat nu conține substanțe denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională astfel încât să poată fi considerate alcool etilic denaturat așa cum este prevăzut la pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că produsul obținut nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirilor pentru alcool etilic prevăzute la art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru produsele obținute în cantitate totală de 276.397,80 litri alcool pur, au stabilit că societatea datorează accize la alcool etilic în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.176 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru debitul suplimentar au fost calculate în sarcina societății accesorii în suma de .X. lei din care: dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.

(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 28.03.2013, data intrării în insolvență.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă verificării: 01.06.2012-30.09.2014

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

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru debitul suplimentar în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei din care dobânzi de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, până la data de 28.03.2013, data intrării S.C. .X. S.R.L. în procedura de insolvență, conform Hotărârii Tribunalului .X. nr.123/28.03.2013.

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

1. Aspecte procedurale

Referitor la excepția ridicată de societate privind reverificarea perioadei 01.06.2012 - 31.03.2014 întrucât aceasta a mai făcut obiectul unei alte inspecții fiscale realizate de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.08.2014, se reține că organele de inspecție din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în conformitate cu prevederile art.105¹ alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare au emis Decizia de reverificare nr..X./25.03.2015 pentru reverificarea accizelor la alcool etilic și taxa pe valoarea adăugată pe perioada **01.06.2012 - 31.03.2014, împotriva căreia, în baza dispozițiilor art.205 alin.(1) și art.207 alin.(1) din același act normativ**

menționat anterior, societatea avea posibilitatea să formuleze contestație în termenul legal de 30 de zile de la data comunicării acesteia, procedura de contestare a deciziei de reverificare fiind distinctă de procedura de contestare a deciziei de impunere emisă în urma reverificării.

Având în vedere că Decizia de reverificare nr..X./25.03.2015 i-a fost comunicată societății la data emiterii, iar aceasta nu a fost contestată, așa cum rezultă din adresa nr..X./25.06.2015 transmisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1396/02.08.2015, se reține că decizia de reverificare a rămas definitivă prin necontestare, organul de soluționare urmând să ia act de acest fapt, drept pentru care excepția reverificării ridicată de contestatoare urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, iar contestația va fi analizată pe fond.

Referitor la susținerea contestatoarei cu privire la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.98 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia *“perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât pe de o parte aceste dispoziții legale se aplică doar marilor contribuabili, iar la data începerii inspecției fiscale, respectiv 25.03.2015, conform datei menționate în Registrul unic de control la poziția nr. .X., **S.C. .X. S.R.L.** nu mai era mare contribuabil întrucât nu se regăsește în Anexa 1 *„Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C începând cu data de 1 ianuarie 2015”* la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, iar pe de altă parte așa cum am reținut organele de inspecție fiscală au efectuat reverificarea perioadei 01.06.2012-31.03.2014 și nu o inspecție fiscală.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 nu este motivată în drept și în fapt așa cum prevede art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la paginile nr.1-2 din decizia contestată pentru obligația fiscală denumită *“Accize alcool etilic”* este descrisă situația de fapt și sunt menționate

prevederile legale aplicabile speței, respectiv art.176 și art.206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile pct.111 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată la paginile nr.3-4 din decizia contestată este prezentată situația de fapt și sunt menționate prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile pct.18 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult decât atât, art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”*.

În consecință, se reține că nu există elemente care să determine nulitatea actelor fiscale, întrucât din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 nu lipsește niciunul dintre elementele prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care ar atrage nulitatea actului.

În acest sens s-a pronunțat și Inalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./08.04.2014, într-o speță similară.

Astfel, afirmația contestatoarei că decizia nu este motivată în drept și în fapt este total nefondată așa cum s-a arătat mai sus și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

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

2. Aspecte de fond

2.1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând accize la alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor la alcool etilic în

sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea directă de la plata accizelor pentru alcoolul etilic supus denaturării în condițiile în care în cadrul operațiunii de denaturare a alcoolului societatea nu a respectat concentrațiile substanțelor admise pentru denaturarea alcoolului etilic prevăzute de legiuitor.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. este producător de alcool etilic rafinat și distribuitor de produse alcoolice și produse derivate din alcool și pe perioada supusă verificării, respectiv 01.06.2012-30.09.2014, a deținut autorizație de antrepozit fiscal nr.RO .X. valabilă din data de 20.10.2009 și autorizație de utilizator final nr..X./16.02.2012.

În perioada iunie – septembrie 2012 societatea a efectuat operațiuni de denaturare a cantității de 276.397,80 litri alcool etilic pur prin utilizarea a două substanțe denaturante, respectiv salicilat de etil și albastru de metilen, în prezența reprezentanților Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare care au încheiat procese verbale de denaturare.

În urma denaturărilor de alcool etilic în vederea verificării însușirilor fizico-chimice din care să rezulte că produsul este denaturat reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au încheiat Procesele verbale de prelevare de probe nr..X./29.06.2012, nr..X./11.07.2012, nr..X./20.07.2012, nr..X./10.08.2012, nr..X./21.08.2012, nr..X./27.08.2012, nr..X./11.09.2012 și nr..X./18.09.2012 și au solicitat Laboratorului Vamal Central confirmarea denaturării alcoolului etilic.

Urmare analizelor probelor de alcool etilic prelevat de la **S.C. .X. S.R.L.**, Laboratorul Vamal Central a emis certificatele de analiză nr..X./02.10.2014 din care rezultă că albastrul de metilen utilizat la denaturare a fost sub limita minimă de concentrație admisă de 3,5 grame/1000 litri alcool pur conform prevederilor legale, respectiv între 0,24 grame – 2,65 gram/1000 litri alcool pur.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în baza certificatelor de analiză emise de Laboratorul Vamal Central că produsele obținute urmare a operațiunilor de denaturare efectuate de **S.C. .X. S.R.L.** nu conțin substanțe denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională astfel încât să poată fi considerate alcool etilic denaturat așa cum prevăd dispozițiile pct.111 alin.(3) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirilor pentru alcool etilic în conformitate cu dispozițiile art.206⁵⁸ alin.(1)

lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru cantitatea totală de 276.397,80 litri alcool pur denaturată în perioada iunie – septembrie 2012 cu nerespectarea prevederilor legale, au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 accize la alcool etilic în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.176 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru debitul suplimentar au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei din care: dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 28.03.2013, data intrării în insolvență.

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

~ART. 206^14

Alcool etilic

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

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

ART. 206^58

Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

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

a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;

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

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

La pct.111 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

"Norme metodologice:

111.(1) Alcoolul etilic se consideră a fi complet denaturat atunci când denaturarea se face cu denaturanții notificați de către fiecare stat membru al Comisiei Europene și acceptați de către aceasta și celelalte state membre.

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

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

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

(...)

b) pentru alte industrii:

- 1. Alcoolii superiori 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;*

(...)

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

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

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

(...)

(21) Scutirea se acordă direct:

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

b) în situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. a), c) și e) din Codul fiscal, precum și în situația realizării de alcool sanitar, pentru antrepozitarii autorizați care funcționează în sistem integrat. Prin sistem integrat se înțelege utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice de

către antrepozitar pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic complet denaturat conform prevederilor legale, se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute de legiuitor. Astfel, în cazul alcoolului etilic care nu este destinat consumului uman, substanța admisă pentru denaturare este albastru de metilen în proporție de 3,5 g/1000 litri.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în urma denaturărilor de alcool etilic efectuate în perioada iunie-septembrie 2012 reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au încheiat Procesele verbale de denaturare nr. .X./29.06.2012, nr. .X./11.07.2012, nr. .X./20.07.2012, nr. .X./10.08.2012, nr. .X./21.08.2012, nr. .X./27.08.2012, nr. .X./11.09.2012 și nr. .X./18.09.2012.

După denaturarea alcoolului etilic, reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au prelevat probe din alcoolul etilic denaturat cu albastru de metilen și salicilat de etil și au încheiat Procesele verbale de prelevare de probe nr. .X./29.06.2012, nr. .X./11.07.2012, nr. .X./20.07.2012, nr. .X./10.08.2012, nr. .X./21.08.2012, nr. .X./27.08.2012, nr. .X./11.09.2012 și nr. .X./18.09.2012, aflate în copie la dosarul cauzei.

Probele prelevate în urma denaturărilor de alcool etilic au fost înaintate de către organele fiscale către Laboratorul Vamal Central în vederea verificării denaturării alcoolului etilic conform prevederilor legale împreună cu Cererile de analize nr..X./29.06.2012, nr..X./11.07.2012, nr..X./20.07.2012, nr..X./10.08.2012, nr..X./21.08.2012, nr..X./27.08.2012, nr..X./11.09.2012, nr..X./18.09.2012, aflate în copie la dosarul cauzei.

În urma cererilor de analiză menționate anterior, Direcția Generală a Vămilor - Laboratorul Vamal Central a emis certificatele de analiză nr..X./02.10.2014 care au fost transmise Direcției Regionale Vamale .X. – Biroul Vamal de Interior .X..

Cu adresa nr..X./2014, Direcția Regională Vamală .X. – Biroul Vamal de Interior .X. a transmis S.C. .X. S.R.L. exemplarul 2 al certificatelor de analiză nr..X./02.10.2014, certificate care au fost contestate de societate prin adresa nr..X./03.11.2014, aflată în copie la dosarul cauzei, în care a solicitat efectuarea de către Laboratorul Vamal Central a analizelor probei 2.

Urmare contestației formulată de societate împotriva certificatelor de analiză nr..X./02.10.2014, cu adresa nr..X./19.01.2015, aflată în copie la dosarul

cauzei, Direcția Generală a Vămirilor a transmis rezultatele analizelor probei 2 efectuate în prezența reprezentantului legal al S.C. .X. S.R.L. conform delegării, prin care a adus la cunoștința societății că se păstrează informațiile înscrise în certificate, în sensul că în urma denaturării, alcoolul etilic nu conține substanțe denaturante în cantitățile minim impuse de legiuitor încât să poată fi considerat alcool etilic denaturat conform prevederilor legale.

Totodată, Direcția Regională Vamală .X. – Biroul Vamal de Interior .X. a transmis certificatele de analiză nr..X./02.10.2014 emise de Laboratorul Vamal Central cu adresa nr..X./15.10.2014 Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în vederea efectuării unei inspecții fiscale pentru stabilirea diferențelor de accize întrucât în urma operațiunilor de denaturare și analizarea probelor prelevate s-au constatat diferențe între cantitatea de substanță denaturantă prevăzută de lege și cea rezultată în urma analizelor de laborator.

Astfel, în baza noilor date suplimentare apărute, respectiv certificatele de analize emise de Laboratorul Vamal Central urmare proceselor de prelevare de probe de alcool etilic supus denaturării în perioada iunie-septembrie 2012 la S.C. .X. S.R.L., se reține că la rubrica "Descrierea probei" este menționat "Lichid albastru cu miros de alcool", la rubrica "Concluzii" este precizat că "Proba reprezintă alcool etilic având caracteristicile înscrise la rubrica rezultate analitice.", iar de la rubrica "Rezultate analitice" reiese că albastrul de metilen utilizat la denaturare a fost sub limita minimă de concentrație admisă de 3,5 grame/1000 litri alcool pur conform prevederilor legale, respectiv între 2,41 grame – 2,65 grame/1000 litri alcool pur în șapte dintre certificate, iar în certificatul nr..X./02.10.2014, valoarea albastrului de metilen a fost chiar sub limita de detecție, menționându-se că *"Culoarea albastră a probei se datorează prezenței a cel puțin unui alt colorant albastru diferit de albastru de metilen..."*.

Prin urmare, se reține că potrivit certificatelor de analiză nr..X./02.10.2014 concentrația de albastru de metilen din alcoolul etilic rezultată în urma analizelor efectuate de către Laboratorul Vamal Central pentru probele prelevate de către organele fiscale la S.C. .X. S.R.L. pentru denaturările de alcool etilic din perioada iunie - septembrie 2012, se situează până la 2,65 g / 1000 litri alcool pur, în condițiile în care substanțele admise pentru denaturarea alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman prevăzută de Codul fiscal este de 3,5 g/1000 litri pentru albastru de metilen.

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

prelevate de către organele fiscale la contestatoarele pentru denaturările de alcool etilic din perioada iunie-septembrie 2012, se situează între 0,61-2,41 kg/1000 l, în condițiile în care substanțele admise pentru denaturarea alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman prevăzută de Codul fiscal este de salicilat de etil în concentrație de 0,6 kg/1000 l.

Astfel, din studierea celor 8 certificate de analiză se reține că alcoolul etilic nu conține substanțele denaturante în concentrațiile impuse de lege respectiv după denaturare alcoolul etilic trebuie să conțină 3,5 g albastru de metilen pur la 1000 litri alcool pur, motiv pentru care societatea nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii de la plata accizelor prevăzută de art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru alcoolul etilic în cantitate totală de 276.397,80 litri supus denaturării în perioada iunie - septembrie 2012.

În consecință, în mod legal organele fiscale au stabilit că societatea nu poate beneficia de scutirea de la plata accizelor prevăzută de legiuitor întrucât nu a respectat reglementările privind denaturarea alcoolului etilic, respectiv concentrația denaturanților albastru de metilen și salicilat de etil prevăzută de legislația națională pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru accize la alcool etilic în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize la alcool etilic, iar prin contestație nu se aduc argumente privind modul de calcul, contestatoarele datorează și accesoriile în sumă totală de .X. lei din care dobânzi aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor la alcool etilic în sumă de .X. lei, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei.

Referitor la afirmația societății că s-au aplicat prevederile Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.356/2008 și Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.615/2012 în loc de dispozițiile pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin actele normative mai sus enunțate se stabilește metodologia de urmat de către autoritatea vamală pentru prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale și nu pct.22 invocat eronat de societate.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia analizele chimice au fost efectuate de către Laboratorul Vamal Central la 30 luni de la data prelevării probelor, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în cadrul Laboratorului 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, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.13 alin.(1) din Ordinul nr.356/2008 al vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Normele privind funcționarea Laboratorului 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) se menționează:

“a) proba 1 - pentru efectuarea analizelor în Laboratorul Vamal Central;”

Astfel, se reține că analiza probelor de către Laboratorul Vamal Central se efectuează în ordinea cronologică a înregistrării probelor și nu în mod aleatoriu, iar în cazul probei 1 nu este menționat un termen limită în care pot fi analizate probele prelevate.

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

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

Or, potrivit Cererilor de analiză nr..X./29.06.2012, nr..X./11.07.2012, nr..X./20.07.2012, nr..X./10.08.2012, nr..X./21.08.2012, nr..X./27.08.2012, nr..X./11.09.2012, nr..X./18.09.2012, aflate în copie la dosarul cauzei, la rubrica *“Termen de valabilitate”* este înscris: *“Fără termen de valabilitate”*.

Prin urmare, invocarea faptului că Laboratorul Vamal Central a depășit termenul de efectuare a analizelor este nefondată întrucât în cazul de față alcoolul sanitar are termen de valabilitate nelimitat și astfel nu pot exista suspiciuni în ceea ce privește depășirea termenului de valabilitate a produsului la data emiterii certificatelor de analiză.

Referitor la invocarea de către societate a raportului de încercări seria N nr..X./09.04.2012 emis de Centrul Național pentru încercarea și expertizarea produselor .X. acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât Laboratorul Vamal Central este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național, iar atribuțiile sale vizează tocmai analizarea produselor din statele membre ale Uniunii, respectiv prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale și încadrarea tarifară a acestora conform dispozițiilor Codului vamal comunitar.

Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, precizează la art.17 alin.(2):

“(..)(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 să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului vamal central, respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

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

În consecință, invocarea de către contestatoare a certificatelor de analiză emise de alt laborator nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a demonstrat mai sus Laboratorul 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..X./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."*

In ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia au fost calculate "...accize la o cantitate de 276.397,80 litrii alcool pur pentru perioada iunie 2012 - septembrie 2014 în condițiile în care buletinele de analiză nu acoperă toată această perioadă...", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit documentelor existente la dosarul cauzei organele de inspecție fiscală au calculat accize pentru perioada 29.06.2012-18.09.2012 în care societatea a efectuat opt operațiuni de denaturare a cantității totale de 276.397,80 litrii alcool pur așa cum rezultă din Anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, pentru care la fiecare operațiune de denaturare autoritățile fiscale au întocmit procese verbale de denaturare și procese verbale de prelevare în urma cărora, în baza cererilor de analiză, Laboratorul Vamal Central a emis certificatele de analiză pentru fiecare probă prelevată din perioada mai sus menționată și nu până în septembrie 2014 cum eronat susține contestatoarea.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății accize aferente cantității de alcool etilic pur de 276.397,80 litri denaturată în perioada iunie - septembrie 2012.

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

dispozițiile pct.84 alin.(14) din actul normativ invocat mai sus, unde se menționează:

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

2.1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă accizelor la alcool etilic stabilite de organele de inspecție fiscală având în vedere că societatea nu a respectat concentrațiile substanțelor admise pentru denaturarea alcoolului etilic prevăzute de legiuitor și în sarcina sa s-a reținut ca datorat debitul reprezentând accize, iar în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată se includ și accizele.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 pentru diferențele suplimentare de accize în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de .X. lei, precum și accesorii în sumă totală de .X. lei din care dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei .

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 prevederile legale mai sus enunțate, precum și faptul că accizele se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, iar la pct.2.1 din prezenta decizie a fost reținut debitul privind accizele la alcool etilic în sumă de .X. lei în sarcina societății, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, se reține că în mod legal organele vamale au calculat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate, contestatoarea datorează și accesoriile în sumă totală de .X. lei din care dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei.

3. În ceea ce privește solicitarea contestatoarei privind expertiza tehnică de specialitate având drept obiectiv analiza probei 2 prevăzută de art.4 alin.(1) lit.b) din Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/2008, organul de soluționare nu poate da curs acestei cereri întrucât societatea a solicitat deja efectuarea analizei probei 2 prin adresa nr..X./03.11.2014, prin care a contestat certificatele de analiză nr..X./02.10.2014, iar prin adresa nr..X./19.01.2015, Direcția Generală a Vămilelor a transmis rezultatele analizelor probei 2 efectuate în prezența reprezentantului legal al S.C. .X. S.R.L., respectiv doamna Curcă Vasilica conform delegației.

În consecință, organul de soluționare constată că societatea și-a exercitat acest drept în conformitate cu prevederile legale menționate anterior și potrivit dispozițiilor art. 22 alin.(3) din același act normativ *“Concluziile celei de-a doua analize sunt definitive.”*, fapt pentru care o nouă analiză a probei 2 nu este posibilă.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VN .X./14.05.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL

.X.