



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073  
Fax : + 021 336 85 48

### **DECIZIA NR. 6 / X 2013**

privind soluționarea contestațiilor formulate de  
**SC .X. SRL, în insolvență,**  
înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală  
**sub nr. 907529/09.10.2012 și sub nr.907638/26.10.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală coordonare inspecție fiscală – Unitatea de Investigații Fiscale, prin adresa nr..X./26.10.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.X/26.10.2012, cu privire la contestațiile formulate de **SC SC .X. SRL – în insolvență**, cu domiciliul fiscal în .X., Str. X nr.X, sector X, CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J40/X/1997, împotriva Deciziei de impunere nr..X./04.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală coordonare inspecție fiscală– Unitatea de Investigații Fiscale, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./03.09.2012, precum și împotriva Dispoziției nr.X.X./04.09.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./04.09.2012.

Contestațiile au fost formulate de:

- administratorul judiciar **CASA DE INSOLVENȚĂ .X. Societate de Practiceni in Insolventă** desemnat prin Încheierea din data de 04.10.2011, emisă în dosarul .X./3/2001 de către Tribunalul .X. și a fost înregistrată sub nr.X/09.10.2012;
- **administratorul special** desemnat prin Decizia asociatului unic nr..X./01.11.2011, anexată în copie la dosarul cauzei, însușită de administratorul judiciar și a fost înregistrată sub nr.X/26.10.2012.

SC .X. SRL contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei                   impozit pe profit;
- .X. lei                   majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei                   TVA;
- .X. lei                   majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei                   diminuarea pierderii fiscale.

De asemenea, societatea contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./04.092012.

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr..X./04.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestațiile au fost depuse în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrate la Direcția generală coordonare inspecție fiscală, la data de **03.10.2012**, **respectiv 04.10.2012**, conform ștampilei Registraturii generale aplicată pe originalul contestațiilor.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile pct.9.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile conexe formulate de SC .X. SRL prin administrator judiciar și prin administrator special, însușită de administratorul judiciar.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./04.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală – Unitatea de Investigații***

**Fiscale, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./03.09.2012, societatea susține următoarele:**

**Prin contestația formulată de administratorul judiciar CASA DE INSOLVENȚĂ .X. Societate de Practicieni in Insolventă, se aduc argumentele:**

### **Procedură**

Actele administrative încheiate sunt nefondate și solicita revocarea acestora prin admiterea urmatoarele exceptii:

- necompetenta functional-materială a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala de a efectua control fiscal general, cu privire la toate impozitele si taxele cu excepția accizelor.

- decaderea din dreptul a verifica perioada 01.01.2006- 31.12.2009 prin prisma dipozitiilor art. 98 alin.3 Cod procedura fiscala.

În ceea ce privește necompetenta functional - materiala a Agentiei Naționale de Administrare Fiscala de a efecta control fiscal general de a proceda la efectuarea controlului fiscal societatea invocă prevederile art.16 si art.17 din OG. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform carora în raportul juridic de drept fiscal partile sunt pe de o parte unitatea administrativ teritoriala care are atributii privind administrarea creantelor fiscale și exercitarea controlului conform categoriei contribuabilului și pe de alta parte contribuabilul, persoana juridica sau fizica, rezidenta sau nerezidenta, care este mare contribuabil, contribuabil mijlociu, mic contribuabil.

Astfel, avand in vedere ca SC .X. SRL este catalogat ca fiind contribuabil mijlociu, organul de inspecție fiscală competent pentru administrarea creantelor fiscale și exercitarea controlului, este Directia generala a finantelor publice a municipiului .X. – Administrația finanțelor publice pentru contribuabilii mijlocii, astfel Directia generala coordonare inspecție fiscală trebuia sa decline competenta efectuării inspecției fiscale Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X..

În ceea ce privește decaderea din dreptul a verifica perioada 01.01.2006-31.12.2009 prin prisma dispozitiilor art.98 alin.3 din Codul de procedura fiscala, care prevede.

*“La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creantelor născute in ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligatia depunerii declaratiilor fiscale”,* contestatara susține că prin raportul de inspecție fiscală s-a verificat perioada 01.01.2006 - 30.06.2009, inasa tinand cont de calitatea de contribuabil mijlociu, Agenția Naționala de Administrare Fiscala poate efectua inspecție fiscală generala numai pe ultimii 3 ani fiscali, in speta 2011, 2010 și 2009. Astfel, perioada 01.01.2006 - 31.12.2008 nu

putea fi supusa inspectiei fiscale, drept pentru care solicitam admiterea exceptiei si revocarea actelor administrative.

**Pe fond**, contestatara arata ca modul de calcul al obligatiilor fiscale este eronat intrucât organele de inspectie fiscală nu au luat in calcul si platile lunare pentru TVA efectuate de societate in perioada analizata.

Astfel, nu recunoaste si contesta modul de calcul al organelor de inspectie fiscală și considera valabil un mod de calcul care sa includa si platile efectuate care ar genera o situatie relevanta si corecta asupra noilor solduri lunare de plata/de rambursat ale TVA aferente perioadei verificate și prezintă în susținere modalitatea de calcul pentru refacerea soldurilor tinand cont de platile efectuate.

De asemenea, contestatara invocă prevederile art.114 alin.(3), art.116 alin.(1) și (2), ale art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2008.

Contestatara arata ca aceste cheltuieli de descarcare reprezintă cheltuieli accesorii, iar cheltuielile de depozitare care au fost refacturate ulterior furnizorului extern au fost asimilate structurii de comisionar.

Pentru a evita diferite probleme care puteau sa intervina in livrarea la timp a cantitatilor de motorina neconditionata solicitata de catre SC .X. SRL furnizorului extern, acesta din urma a reusit sa efectueze livrari de cantitati mai mici mai des, fapt care a generat costuri suplimentare cu costurile de depozitare pentru SC .X. SRL, societatea neavand suficiente spatii de depozitare, iar costurile de descarcare ramanand aceleasi indiferent de momentul achizitiei marfurilor (acestea fiind calculate in functie de pret/tona si cantitatea descarcata). In consecinta, din considerente comerciale SC .X. SRL a negociat cu furnizorul extern suportarea acestor costuri suplimentare de catre furnizorul extern. Ca urmare, societatea a emis X facturi externe, facturi mentionate si in raportul de inspectie fiscala, astfel:

- la data de 31.12.2007 a fost emisa factura nr..X. catre furnizorul extern .X. in valoare totala de .X. USD reprezentand X facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile martie-decembrie 2007 emise de .X. catre SC .X. SRL;

- la data de 30.09.2009 societatea verificata a emis factura nr..X./30.09.2009 catre furnizorul extern .X. in valoare totala de .X. USD reprezentand X facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie-decembrie 2008 emise de .X. catre SC .X. SRL;

- la data de 30.09.2009 societatea a emis factura nr..X./30.09.2009 catre furnizorul extern .X. LTD in valoare totala de .X. USD, din care suma de .X. USD reprezinta X facturi lunare aferente opratiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie-iunie 2009 emise de .X. catre SC .X. SRL.

**În ceea ce privește cheltuielile cu depozitarea**, generate sporadic datorita cantitatilor mari de motorina neconditionata livrate de furnizorul extern, cantitati care depaseau capacitatea de depozitare detinuta de catre SC .X. SRL au fost refacturate furnizorului extern. Astfel, conform normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv pct.19 alin.(4) date în explicitarea prevederilor art.137 alin.3 lit.e) din Codul fiscal, in cazul in care se refactureaza cheltuieli efectuate pentru alta persoana, respectiv atunci cand o persoana impozabila primește o factura sau alt document pe numele sau pentru livrari de bunuri/prestari de servicii/importuri efectuate in beneficiul altei persoane și refactureaza contravaloarea respectivelor livrari/prestari/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, dupa caz, ale pct.7 alin.(2).

Totuși, structura de comisionar nu se aplică in situația în care se aplica prevederile pct.18 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, persoana care refactureaza cheltuieli nu este obligata sa aiba in scris in obiectul de activitate realizarea livrarilor/prestarilor pe care le refactureaza. Spre deosebire de situația prezentata la alin.(3) în cazul structurii de comisionar persoana impozabila are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, in conditiile legii, și are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile taxabile.

De asemenea, contestatara susține că prin aplicarea structurii de comisionar, persoana care actioneaza ca si comisionar va refactura exact aceeasi suma cu cea achitata, fiind doar o recuperare de cheltuieli si nu trebuie specificat acest fapt intr-un contract. La refacturarea cheltuielilor de depozitare catre furnizorul extern, societatea a colectat TVA pentru facturile .X./01.10.2009 (invoice .X./30.09.2009) TVA .X. lei si .X./01.10.2009 (invoice .X./30.09.2009) TVA .X. lei. Pentru invoice nr..X./31.12.2007 societatea nu a colectat TVA, deci nu are drept de deductibilitate.

Societatea arată că potrivit Codului fiscal pentru fiecare cheltuiala refacturata se va avea in vedere in primul rand locul prestarii serviciului și daca locul este in Romania, pentru refacturare se va aplica același regim ca și cel aplicat de prestatorul serviciilor conform pct.19 alin. 4) din Normele de aplicare a Codului fiscal, astfel facturile nr..X. si .X./01.10.2009 emise de societate respecta prevederile mentionate.

Mai mult, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.(a) din Codul Fiscal societatea are dreptul sa deduca TVA aferentă facturilor primite de la .X. pentru cheltuielile de depozitare refacturate.

Referitor la mențiunea organelor de inspecție fiscală de la capitolul V din raportul de inspectie fiscala "*Insa, daca societatea ar fi actionat ca atare, ar fi aplicat prevederile legale incidente la momentul la care operatiunile au avut loc, respectiv ar fi emis facturile la fiecare dintre momentele in care serviciul de comisionar a avut loc, dar fara TVA, in regim*

*de scutire, acestea fiind emise catre persoane neinregistrate in sfera TVA pe teritoriul Romaniei", contestatara invoca prevederile art.133 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și arată că organele de inspecție fiscală nu au verificat facturile interne aferente invoice mentionate in ciuda faptului ca a pus la dispozitia acestora toate documentele solicitate.*

Desi prin raportul de inspecție fiscală s-au invocat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă societatea verificata a realizat operatiuni taxabile.

Copiile facturilor interne nr..X. si nr..X./01.10.2009 au fost prezentate in timpul discutiei finale demonstrand dreptul de deductibilitate al TVA, dar acestea nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală care nu au refacut concluziile emise in draftul raportului de inspectie fiscala, incalcand astfel dreptul de deductibilitate al TVA .

In concluzie, societatea sustine că are drept de deducere pentru cheltuielile cu depozitarea în suma de .X. lei.

**Referitor la cheltuielile cu descarcarea,** contestatara sustine că în ciuda faptului ca in raportul de inspectie fiscala este mentionat ca relatia comerciala s-a derulat sub conditia comerciala .X. organele de inspecție fiscală nu au recunoscut cheltuielile de descarcare si depozitarea aferente marfii cuprinse in declaratiile vamale sumare ca fiind ale SC .X. SRL.

De asemenea, arată că, din punct de vedere al obligatiilor catre bugetul statului, .X. SA, inainte de primirea marfii in baza contractului cu SC .X. SRL depune o Declaratie sumara la vama .X., depune o copie ne-negociabila a conosamentului la vamă, document universal acceptat ca fiind "TITLUL ASUPRA MARFII" si cel care genereaza obligatii din partea beneficiarului marfii și care intotdeauna mentioneaza ca beneficiar al marfii " NOTIFY: .X.", iar autoritatea vamala emite atat declaratie sumara, cat, si ulterior, declaratii vamale de import. Astfel, in conditiile in care se certifica faptul ca .X. este conditia de livrare, iar SC .X. SRL este considerata proprietar al marfii si deci raspunzator pentru toate taxele, organele de inspectie fiscala au ignorat prevederile INCOTERMS (reguli generale de livrare), care precizează costurile de descarcare inclusiv cheltuielile uşurare și wharface, cu excepția cazului in care astfel de costuri și taxe au fost pentru contul vanzatorului in temeiul contractului de transport.

Referitor la transferul de proprietate contestatara arată că articolele din Codul Fiscal, Normele de aplicare a Codului fiscal valabile in perioada 2007 si 2009, precum si cele din Directiva 112/2006 sunt:

Conform Codului fiscal, în vigoare in anul 2007 și 2009, art.7 alin.32 care definește transferul, și conform Directivei 2006/ 112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 articolul 14 alin.(1), care prevede:

*"Livrare de bunuri" inseamna transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale in calitate de proprietar."*

Ca urmare, conform conditiei de livrare CIF se introduce numele portului de destinatie si inseamna ca vanzatorul livreaza bunurile la bordul navei in portul de destinatie. Specificatia .X. presupune ca toate cheltuielile efectuate ulterior livrării in portul de destinatie specificat sunt aferente achizițiilor de motorina neconditionata efectuate de catre SC .X. SRL, cheltuieli care trebuie sa fie suportate de catre cumparator dupa livrarea marfii in locul de destinatie.

Astfel, contestatara susține că aceste cheltuieli cu descarcarea primite de la .X. reprezinta cheltuieli accesorii achizițiilor de motorina. Specificatia .X. presupune ca toate cheltuielile efectuate ulterior livrării in portul de destinatie menționat sunt aferente achizițiilor de motorina neconditionata efectuate de catre SC .X. SRL, cheltuieli care trebuie sa fie suportate de catre cumparator dupa livrarea marfii in locul de destinatie.

Conform anexelor in care sunt prezentate cheltuielile cu descarcarea aferente anilor 2007, 2008 si 2009, situatii care au fost prezentate si pe parcusul inspectiei fiscale, societatea susține că are drept de deducere pentru suma de .X. lei, astfel: .X. lei pentru 2007, .X. lei pentru 2008, respectiv .X. lei pentru 2009.

Astfel, societatea arată că pentru facturile primite de la .X. privind cheltuielile de descărcare este permisa deductibilitatea TVA pentru suma de .X. lei, avand in vedere ca sunt cheltuieli aferente activitatii curente a societatii și sunt deductibile fiscal.

Potrivit celor prezentate contestatara susține că aceste cheltuieli cu descarcarea si depozitarea pentru care au fost emise facturi de către .X. sunt deductibile fiscal astfel că, în mod eronat organele de inspectie fiscală au diminuat pierderea fiscală pe anul 2008 cu suma de .X. lei si pentru semestrul I 2009 cu suma de .X. lei si au calculat accesorii aferente.

De asemenea, societatea susține că are drept de deducere a TVA pentru suma de .X. lei aferentă operatiunilor realizate in legatura cu achizitia de motorina neconditionata cu exceptia invoice nr..X./31.12.2007 (refacturare cheltuieli depozitare) drept pentru care soluția corecta este sa se admita contestația și sa se dispuna anularea deciziei de impunere contestată.

Contestatara susține că, subsecvent, organele de inspectie fiscala ar trebui sa dispuna si corectarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, în sensul in care pierderea aferente anilor 2008 si 2009 nu trebuie diminuată cu sumele de .X. lei, respectiv .X. lei.

Totodată, societatea arată că întrucât are drept de deducere a TVA pentru achizitii nu trebuie corectate rezultatele anilor 2008 si 2009 inregistrate in contul 117 "*Rezultatul reportat*" in situatiile financiare și se impune revocarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestatara susține că din perspectiva normelor europene in domeniul protectiei drepturilor omului, aceasta creanta poate fi asimilata

conceptului de "bun", obiect al dreptului de proprietate protejat de art.1 din Protocolul nr.1 la Conventie, precum și dispozițiile art.11 (2) din Constituție.

**Prin contestația formulată de administratorul special** contestatara susține că în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată sunt prezentate o serie de interpretări eronate, astfel:

**1.) La punctul A 1 din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat** ca în anul 2007 societatea a declarat în mod eronat prin deconturile lunare de TVA sumele constituite în evidența contabilă în lunile: martie, august, septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2007 înregistrând la sfârșitul anului o diferență suplimentară privind TVA de plată în suma de .X. lei față de sumele declarate prin decont.

Contestatara recunoaște că există diferența între sumele declarate prin deconturile lunare de TVA din lunile respective și balanța contabilă, dar plățile efectuate de societate sunt conforme cu balanța contabilă.

Potrivit situației deconturilor de TVA depuse la organul fiscal societatea a efectuat corectia acestei sume prin decontul lunii decembrie 2008, înregistrată la rândul regularizării aferente TVA colectat în suma de .X. lei.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul plățile efectuate de societate privind obligațiile de plată ale TVA, în contradicție cu stabilirea obligațiilor de plată aferente altor impozite și taxe așa cum este prezentat în Decizia nr..X./04.092012.

Societatea invocă în susținere Decizia nr.3/2008 a Comisiei de Proceduri Fiscale, aprobată prin OPANAF nr.1801/2008, care prevede că: *"în situația în care contribuabilul, cu bună credință, efectuează o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de către contribuabil sau au fost stabilite de către organul fiscal diferențe datorate în plus față de creanța fiscală inițială, în condițiile legii, data stingerii, în limita sumei plătite suplimentar, este data plății astfel cum aceasta este definită de lege, dacă suma plătită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării de către contribuabil sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus"*.

De asemenea, contestatara nu este de acord cu modalitatea de calcul a accesoriilor pe baza diferențelor lunare constatate între valorile lunare înregistrate în declarațiile 300 depuse de către SC .X. SRL și valorile înregistrate în balanțele lunare ale societății, aferente contului 4423 "TVA de plată" și 4424 "TVA de recuperat" (determinat ca diferența a soldurilor lunare ale conturilor 4426 "TVA deductibil" și 4427 "TVA colectat"), fără a se lua în considerare plățile lunare efectuate la nivelul soldului contului 4423 din



balanta contabilă, cât și contului 4424. Societatea arată că luarea în calcul a platilor aferente TVA de plata lunar efectuate de societate ar determina ajustarea diferentelor suplimentare de creanțe fiscale la zero lei.

Totodată, societatea susține că art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că dobanzile se calculează până la data stingerii datoriei inclusiv. Astfel, în cazul calculării diferentelor dintre valoarea lunară înregistrată în declarația 300 și soldul creditor al contului 4423, pentru sumele achitate suplimentar față de valorile declarate în declarațiile 300 lunare, potrivit art.116 (4) din același act normativ, compensarea operează de drept la data la care creanțele există, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

**2.) La punctul A2 din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat ca** *“atât cheltuielile cu depozitarea marfii în incinta .X. cât și cele ulterioare acestei operațiuni, respectiv descarcarea din nava în rezervoarele .X., sunt aferente unor cantități de motorină care nu se aflau în acel moment în proprietatea SC .X. SRL, nu sunt în folosul activității SC .X. SRL și prin urmare, TVA aferentă acestor prestări de servicii nu este deductibilă”*.

Contestatară susține că pentru eficientizarea cheltuielilor de transport maritim al furnizorului, cantitățile de motorină livrate depășeau posibilitatea de desfacere și depozitare ale societății a întregii cantități importate, costurile de descarcare rămânând aceleași, indiferent de momentul achiziției marfurilor. Astfel, din considerente comerciale SC .X. SRL a negociat cu furnizorii externi suportarea acestor costuri suplimentare de către furnizorii externi inclusiv TVA, facturi care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală la stabilirea TVA de plata suplimentară.

În ceea ce privește dreptul de deducere a cheltuielilor de depozitare achitate de societate în baza facturilor emise de .X., contestatară susține că trebuie avute în vedere prevederile art.21 din Codul Fiscal, astfel ca prin refacturarea cheltuielilor de depozitare a obținut în acest mod venituri impozabile.

De asemenea, contestatară susține că au fost încălcate principiile de bază ale TVA care stau la baza Directivei Europene privind TVA, precum și ale Titlului VI din Codul Fiscal, respectiv:

Cheltuielile cu depozitarea, generate sporadic datorită cantităților mari de motorină neconditionată livrată de furnizorul extern, cantități care depășeau capacitatea de depozitare detinută de SC .X. SRL au fost refacturate furnizorului extern. Astfel conform pct.19(4) din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.137 alin.3 lit.) din Codul fiscal, în cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru alta persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt

document pe numele sau pentru livrari de bunuri/prestari de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refactureaza contravaloarea respectivelor livrari/prestari/importuri, se aplica structura de comisionar conform prevederilor pct.6 alin.(3) și (4) sau, dupa caz, ale pct.7 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Totuși, structura de comisionar nu se aplica în situatia în care se aplica prevederile pct.18 alin.(8) din Normele la Codul fiscal.

Persoana care refactureaza cheltuieli nu este obligata sa aiba înscris în obiectul de activitate realizarea livrarilor/prestarilor pe care le refactureaza, în cazul structurii de comisionar persoana impozabila are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în conditiile legii, și are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile taxabile.

De asemenea, contestatara susține că prin aplicarea structurii de comisionar, persoana care actioneaza ca si comisionar va refactura exact aceeasi suma cu cea achitata, fiind doar o recuperare de cheltuieli si nu trebuie specificat într-un contract. La refacturarea cheltuielilor de depozitare catre furnizorul extern, societatea a colectat TVA. Pentru fiecare cheltuiala refacturata se va avea în vedere în primul rand locul prestarii serviciului și daca locul este în Romania, refacturarea se va face aplicându-se același regim ca și cel aplicat de prestatorul acestor servicii conform Normelor de aplicare a prevederilor art.137 alin.3 lit.e) din Codul fiscal, astfel, facturile emise de societate respecta prevederile mentionate anterior. Mai mult, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.(a) din Codul Fiscal societatea avea dreptul sa deduca TVA aferentă facturilor primite de la .X. pentru cheltuielile de depozitare refacturate.

Referitor la constatarea de la capitolul V din raportul de inspectie fiscala "*Insa, daca societatea ar fi actionat ca atare, ar fi aplicat prevederile legale incidente la momentul la care operatiunile au avut loc, respectiv ar fi emis facturile la fiecare dintre momentele in care serviciul de comisionar a avut loc, dar fara TVA, in regim de scutire, acestea fiind emise catre persoane neinregistrate in sfera TVA pe teritoriul Romaniei*", contestatara arată că potrivit art.133 alin.3 din Codul fiscal pentru fiecare cheltuiala refacturata se va avea in vedere in primul rand locul prestarii serviciului și daca locul este in Romania, refacturarea se va face aplicându-se același regim ca și cel aplicat de prestatorul acestor servicii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au verificat facturile fiscale interne aferente commercial invoice si in raportul de inspectie fiscala, in ciuda faptului ca societatea verificata a pus la dispozitie toate documentele solicitate și se invoca art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, nu s-a verificat dacă ca societatea a efectuat operatiuni taxabile. Deși a prezentat facturile in timpul discutiei finale demonstrând dreptul de deducere a TVA organele de inspecție fiscală nu au refacut concluziile emise in draftul

raportului de inspectie fiscala, incalcând astfel dreptul de deductibilitate a TVA.

Referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor de descarcare, organele de inspectie fiscală, nu au tinut cont de principiile de baza ale comerțului international, de prevederile INCOTERMS (reguli generale de livrare), de modul de lucru acceptat de catre Guvernul României si de modul de organizare al .X. SA. Toate contractele incheiate de societate cu furnizorii externi aveau mentionate ca si conditie de livrare .X., prin care furnizorul are obligatia de a livra marfa in portul .X., fara obligatia altor cheltuieli la destinatie.

Astfel, concluzia eronata a organelor de inspectie fiscală ca trebuiau refacturate si cheltuielile pentru descarcarea navelor prin afirmatia ca "*in acelasi sens a procedat si societatea verificata cand a luat decizia recuperarii financiare de la furnizorii sai externi, respectiv cheltuielile de depozitare*", este in afara regulilor de comerț international. Toate aceste cheltuieli de descarcare au fost luate in calcul la stabilirea pretului de vanzare, drept pentru care s-au obtinut venituri impozabile astfel că, indiferent de modul de facturare al marfii, conditia de livrare impunea suportarea cheltuielilor de descarcare de catre beneficiarul marfii.

In consecinta, conform conditiei de livrare CIF se introduce numele portului de destinatie si inseamna ca vanzatorul livreaza bunurile la bordul navei. Specificatia .X. presupune ca toate cheltuielile efectuate ulterior livrării in portul de destinatie specificat sunt aferente achizițiilor de motorina neconditionata efectuate de catre SC .X. SRL, care trebuie sa fie suportate de catre cumparator dupa livrarea marfii in locul de destinatie.

Astfel, cheltuielile cu descarcarea primite de la .X. reprezinta cheltuieli accesorii achizițiilor de motorina. Specificatia .X. presupune ca toate cheltuielile efectuate ulterior livrării in portul de destinatie specificat sunt aferente achizițiilor de motorina neconditionata efectuate de catre societate, cheltuieli care trebuie sa fie suportate de catre cumparator dupa livrarea marfii in locul de destinatie.

In concluzie, pentru facturile primite de la .X. pentru descarcare este permisa deductibilitatea TVA avand in vedere ca acestea sunt cheltuieli aferente activitatii curente a societatii verificate, deci constituie cheltuieli deductibile care permit și deductibilitatea TVA aferenta acestor facturi.

Constatarea organelor de inspectie fiscală potrivit căreia "*descarcarea si depozitarea nu sunt in folosul activitatii .X.*" este afirmatie total eronata, intrucat prevederile contractuale arata clar obligatiile SC .X. SRL, iar furnizorului nu i se poate impune o cheltuiala cu descarcarea si depozitarea pe teritoriul Romaniei, pentru o marfa care ulterior va fi importata de SC .X. SRL.

Faptul ca, furnizorul asigura o linie de finantare externa de 20 milioane USD, care a generat o activitate comerciala, si deci plati la Bugetul

Statului: acciza, TVA, impozit pe profit etc. dovedesc că este în folosul activității societății și a Bugetului de Stat.

Conform argumentelor prezentate societatea susține că nu datorează obligațiile fiscale suplimentare de plată și solicită anularea actelor administrative fiscale.

***II. Prin Decizia de impunere nr..X./04.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală coordonare inspecție fiscală – Unitatea de Investigații Fiscale, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.09.2012, astfel:***

### **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2007 - 30.06.2009.

În perioada 01.01.2007 - 30.06.2009 supusă analizei societatea verificată a derulat, în principal, operațiuni de comercializare produse energetice, respectiv MOTORINA EURO 4 și EURO 5, efectuând în acest sens operațiuni de import prin portul .X., respectiv prin antrepozițul fiscal .X., urmate de livrări pe teritoriul național către diverși clienți.

În urma verificărilor efectuate, ținând cont de sarcina organelor de inspecție fiscală de a analiza toate informațiile avute la dispoziție în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, a structurat constatările privind TVA după cum urmează:

**A. Constatări ale organelor de inspecție fiscală;**

**B. Constatări ale organelor vama privind acciza fără consecințe fiscale în sfera TVA;**

**C. Constatări ale Garzii Financiare fără consecințe fiscale în sfera TVA, sub rezerva verificărilor ulterioare în cazul apariției de elemente noi în urma cercetării penale.**

### **A. Constatări ale organelor de inspecție fiscală**

S-a constatat că în anul 2007 societatea a declarat în mod eronat prin deconturile lunare de TVA sumele constituite în evidența contabilă în lunile martie, august, septembrie, octombrie și decembrie 2007, înregistrând la sfârșitul anului în evidența contabilă o diferență suplimentară privind TVA de plată în suma de .X. lei față de sumele declarate prin decont.

Potrivit situației deconturilor depuse la organul fiscal, societatea a efectuat corectarea acestei sume prin decontul lunii decembrie 2008, înregistrând la rândul de regularizări TVA colectată în suma de .X. lei.

Pentru perioada cuprinsă între lunile martie - octombrie 2007 și decembrie 2007 - decembrie 2008 organele de inspecție fiscală au calculat

majorari de intarziere in suma totala de .X. lei, din care .X. lei aferente anului 2007, si suma de .X. lei aferenta anului 2008, conform art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza modului de derulare si evidentiere a operatiunilor de import motorina neconditionata efectuate de societatea, organele de inspectie fiscala au constatat ca motorina neconditionata a fost pusa la dispozitia societatii in incinta depozitului .X.. Astfel, marfa a fost facturata de catre furnizorul extern in momentul in care aceasta se afla deja depozitata in rezervoarele .X.. De altfel si relatia comerciala, asa cum apare evidentiata in majoritatea facturilor externe si contractelor de achizitie externa, s-a derulat sub conditia comerciala .X. cu mentiunea "*in-tank transfer*".

In momentul imediat urmator facturarii a fost intocmita Declaratia vamala de import aferenta, prin care se consemna intrarea marfii din zona libera in spatiul comunitar. Ulterior, marfa aflata in proprietatea SC .X. SRL era scoasa din incinta .X. prin livrare către sine sau către terți.

Prin urmare, toate cheltuielile cu operatiunile ce au avut loc anterior momentului facturarii marfii, respectiv cheltuielile cu descarcarea marfii din nava in rezervoarele .X. si cheltuielile de depozitare a marfii in rezervoarele .X., au avut loc atunci cand proprietarul marfii era furnizorul extern al marfii, si nu SC .X. SRL.

De altfel, in acelasi sens a procedat si societatea verificata atunci cand a luat decizia recuperarii financiare a unei parti din aceste cheltuieli de la furnizorii sai externi, respectiv cheltuielile de depozitare, la diferite momente ulterioare datei la care au avut loc operatiunile, dupa cum urmeaza:

La data de 31.12.2007 societatea verificata a emis factura nr..X./31.12.2007 catre furnizorul extern .X. in valoare totala de .X. USD reprezentand 9 facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile martie - decembrie 2007 emise de .X. catre SC .X. SRL.

La data de 30.09.2009 societatea verificata a emis factura nr..X./30.09.2009 catre furnizorul extern XLTD in valoare totala de .X. USD reprezentand X facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie - decembrie 2008 emise de .X. catre SC .X. SRL.

La data de 30.09.2009 societatea verificata a emis factura nr..X./30.09.2009 catre furnizorul extern .X. LTD in valoare totala de .X. USD, din care suma de .X. USD reprezinta X facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie - iunie 2009 emise de .X. catre SC .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata a recuperat de la furnizorii sai externi cheltuielile cu depozitarea marfii in rezervoarele .X., tratând aceasta operatiune ca fiind in sarcina furnizorului extern si nu in sarcina sa.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, atât cheltuielile cu depozitarea marfii în incinta .X., cât și cele anterioare acestei operațiuni, respectiv descarcarea din nava în rezervoarele .X., sunt aferente unor cantități de motorină care nu se aflau la acel moment în proprietatea SC .X. SRL, nu sunt în folosul activității SC X SRL, și TVA aferenta acestor prestații de servicii nu este deductibilă.

S-a stabilit că TVA aferenta facturilor emise de către SC .X. SA către SC .X. SRL în perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, în suma totală de .X. lei, reprezentând prestații de servicii descarcare motorină necondiționată din nava în rezervoare și depozitarea respectivelor cantități de motorină, operațiuni ce nu sunt în folosul activității SC .X. SRL, ci al furnizorilor săi externi, nu este deductibilă, după cum urmează:

- Descarcare din nava în rezervoarele .X.

2007 - .X.

2008 - .X.

Sem.-I 2009 - .X.

- Depozitare în rezervoarele .X.

2007 - .X.

2008 - .X.

Sem.II 2009 - .X.

Astfel, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare privind TVA pentru anul 2007 în suma de .X. lei, pentru anul 2008 în suma de .X. lei și pentru anul 2009 în suma de .X. lei, potrivit facturilor prezentate și înregistrate în fișa contabilă a furnizorului .X. pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, conform prevederilor art.145 alin (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

## **B. Constatări ale organului vamal privind acciza fără consecințe fiscale în sfera TVA**

În urma efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind acciza la SC .X. SRL pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2009, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. din cadrul Autorității Naționale a Vamelor a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.11.2011 și a emis Decizia de impunere nr..X./18.11.2011 prin care a stabilit în sarcina societății verificate obligații fiscale suplimentare de plată privind acciza în suma totală de .X. lei.

Potrivit constatărilor din actul de control încheiat, SC .X. SRL nu avea dreptul de a importa, detine și expedia produse accizabile în și din incinta antrepozitului fiscal .X. în regim suspensiv de accize și TVA datorită faptului că nu avea calitatea de antrepozitar autorizat.

Principalele argumente invocate sunt susținute printr-un punct de vedere emis de către D.S.A.O.V. din cadrul A.N.V., comunicat organului vamal prin adresa nr..X./SIFPAI01.03.2011, prin care se precizează

urmatoarele: *"miscarea in regim suspensiv de accize intre biroul vamal si antrepozitul fiscal .X. nu putea fi initiata de .X. SRL"; ".X. nu avea dreptul legal de a deține si **expedia** produse accizabile in regim suspensiv de accize"*.

Ca urmare, organul vamal a stabilit in sarcina SC .X. SRL obligatii fiscale suplimentare de plata privind acciza in suma de .X. lei, calculate la momentul detinerii produselor accizabile, pentru perioada 18.10.2007 - 31.12.2009.

Din analiza operatiunilor efectuate, echipa de inspectie fiscală a constatat ca societatea verificata a efectuat livrari de motorina pe teritoriul national din antrepozitul fiscal .X., dupa cum urmeaza:

- o parte catre terti, pentru care a colectat TVA;
- o parte catre sine, respectiv depozitele proprii din tara, fara a colecta TVA, neexistand transfer de proprietate;
- o parte catre alte antrepozite fiscale autorizate, in regim suspensiv cu intocmirea corespunzatoare a DAI, sub supraveghere vamala, fara a colecta TVA.

Potrivit art. 144 alin.(1) lit.a) pct.8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *"Sunt scutite de taxa urmatoarele:*

*a) livrarea de bunuri care urmeaza:*

*8. sa fie plasate în regim de antrepozit de taxa pe valoarea adaugata, definit dupa cum urmeaza:*

- *pentru produse accizabile, orice locatie situata în Romania, care este definita ca antrepozit fiscal, în sensul art.4 lit. (b) din Directiva 92/12/CEE, cu modificarile și completarile ulterioare"*.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca, atât prin actul de control mentionat mai sus, cat si prin Nota unilaterala intocmita de DJAOV .X. nr..X./11.04.2011, organul vamal a constatat ca nu exista încălcări ale legislației privind autorizarea antrepozitelor fiscale de destinație a mărfii livrate de SC .X. SRL din .X. si nici referitoare la modul de plasare a motorinei in incinta acestora, toate DAI-urile fiind confirmate de organul vamal de destinatie.

Referitor la aceasta speta, la solicitarea organului de inspectie fiscala directia de specialitate s-a pronuntat în sensul:

*"Potrivit prevederilor art.144 alin.(1) lit.a) pct.8 din Codul fiscal sunt scutite de TVA livrarile de bunuri care urmeaza a fi plasate in regim de antrepozit de TVA.*

*In cazul bunurilor accizabile orice locatie situata în Romania, care este definita ca antrepozit fiscal, în sensul art.4 lit.(b) din Directiva 92/12/CEE, cu modificarile și completarile ulterioare, devine in mod automat antrepozit de TVA in sensul prevederilor mentionate mai sus.*

*Prin urmare, livrarile de motorina (produs accizabil) efectuate de .X. catre antrepozite fiscale autorizate reprezinta operatiuni scutite de TVA in*

*temeiul art.144 alin.(1) lit. a) pct. 8 din Codul fiscal, sub rezerva indeplinirii conditiilor prevazute de OMFP 2218/2006.*

*Astfel, .X. factura in regim de scutire de TVA catre societatea care achizitiona motorina daca aceasta facea dovada plasarii bunurilor in regim de antrepozit de TVA, in conditiile prevazute de normele mentionate mai sus".*

Prin acelasi punct de vedere se reiau prevederile pct. 63 din Anexa nr.1 la OMFP nr.2218/2006, prin care se precizeaza ca pentru dovada plasarii bunurilor in regim de antrepozit de TVA *"sunt valabile documentele și evidențele întocmite conform legislației care reglementează accizele "*.

In concluzie, *"in masura in care .X. a primit de la beneficiarii sai copii de pe documentele care atestau plasarea motorinei livrate in antrepozite fiscale avea obligatia de a livra motorina in regim de scutire de TVA".*

Astfel, organele de inspectie fiscala au preluat concluziile organului vamal de inspectie reprezentat de DJAOV .X., singura autoritate competenta in analiza indeplinirii conditiilor de plasare a produselor energetice in antrepozite fiscale autorizate sub regim suspensiv, precizate prin Nota unilaterala nr..X./11.04.2011 prin care s-au menționat urmatoarele: *"DAI-urile emise pentru societatile enumerate la punctul B) au fost confirmate de DJAOV de destinatie si se regasesc in evidentele DJAOV .X. cu exceptia SC .X. SRL care au fost emise si confirmate de DJAOV .X."*

Nici organul vamal reprezentat de DRAOV .X., prin raportul de inspectie fiscala incheiat nu a constatat nicio abatere de la prevederile legale, privind legalitatea functionarii antrepozitelor fiscale de destinatie, a antrepozitului final de expeditie - .X., respectiv intocmirea corespunzatoare a DAI-urilor si confirmarea primirii marfii de catre autoritatea vamala de destinatie.

Desi societatea verificata nu avea obligatia detinerii de DAI-uri, conform art.187 din Codul fiscal si Normele de aplicare ale Codului fiscal, aceasta detine in copie DAI-urile aferente livrarilor efectuate din .X. catre alte antrepozite fiscale autorizate (sunt anexate spre exemplificare câteva DAI-uri ridicate in copie de la societate) astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca toate livrarile de cantitati de motorina efectuate de catre SC .X. SRL catre antrepozite fiscale autorizate pe teritoriul national sunt operatiuni scutite de TVA, in baza prevederilor art.144 alin.(1) lit. a) pct. 8 din Codul fiscal.

### **C. Constatari ale Garzii Financiare fara consecinte fiscale in sfera TVA, sub rezerva aparitiei ulterioare de elemente noi**

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata a efectuat in anul 2009 operatiuni de livrare motorina catre persoane juridice aflate in procedura generala de insolventa, cu respectarea obligatiei prevazute la art.160 alin.(2) lit. b) din Codul fiscal in



vigoare in anul 2009, prin care se impunea aplicarea masurilor de simplificare pentru aceste operatiuni.

Potrivit verificarilor efectuate de Garda Financiara in anul 2009, au fost identificate mai multe circuite economice, care aveau acelasi tipar:

- SC .X. SRL livra fara TVA catre persoane in insolventa;
- persoana in insolventa livra fara TVA catre o persoană impozabila;
- persoana impozabila livra cu TVA catre alte persoane impozabile, fara a declara TVA colectata la organul fiscal si fara a mai putea fi identificata;
- urmatoarea persoana impozabila beneficia de dreptul de deducere al TVA aferenta facturilor emise de clientul persoanei insolvente.

Garda Financiara a concluzionat ca a avut loc organizarea unui *"grup infractional care a constituit lanturi comerciale fictive, cu scopul fraudarii bugetului de stat"*, fiind evidentiat un prejudiciu in sumă totală de .X. lei, intocmind in acest sens sesizari penale in anul 2009 si 2010.

În urma verificărilor încrucișate efectuate la clienții societății Garda Financiară-Comisariatul General a înaintat sesizările penale nr..X./30.10.2009, nr..X./12.08.2010 și nr..X./27.07.2010 Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție, respectiv Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Crimă Organizată și Terorism, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

D.G.C.I.F. a solicitat Garzii Financiare sa comunice daca elementele si informatiile inaintate organelor de cercetare penala au condus la confirmarea sau infirmarea relatiei de coniventa si interdependentă a persoanelor implicate in lanturile comerciale evidentiate.

Prin raspunsul primit a fost comunicat faptul ca *"Directia Nationala Anticoruptie nu a comunicat modul de solutionare a sesizarilor penale transmise"*.

**Potrivit celor prezentate organele de inspecție fiscală au stabilit că, in cazul in care organele de cercetare penala vor stabili vinovatii aferente sumelor prejudiciate la bugetul statului si, corespunzator acestora, vor solicita ANAF constituirea de parte civila, inclusiv fata de SC .X. SRL, atunci organul fiscal va proceda, in baza acestor elemente noi, la reverificarea perioadei 2008 - 2009 din punct de vedere al TVA, tinand cont si de termenul de prescriptie de 10 ani, prevazut de art. 91 alin.(3) din Codul de procedura fiscala.**

Pentru obligatiile fiscale suplimentare privind taxa pe valoarea adaugata stabilite pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, s-au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de .X. lei, potrivit prevederilor Titlului VIII cap. 3 art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dobanzile au fost calculate pana la data de 04.10.2011, data la care societatea a intrat in procedura generala de insolventa, in baza prevederilor art.122<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala coroborate cu cele din Legea nr.85/2006 prin care se precizeaza ca acestea curg pana la data deschiderii procedurii de Insolvență .

In urma verificarilor efectuate asupra operatiunilor derulate de societatea verificata in perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, s-au stabilit in sarcina societatii verificate obligatii fiscale suplimentare de plata privind TVA in suma totala de .X. lei, dupa cum urmeaza:

- TVA in suma totala de .X. lei, reprezentand obligatie fiscala principala;
- majorari de intarziere/dobanzi in suma de .X. lei;
- penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

Daca in urma finalizarii actiunilor de cercetare penala efectuate de catre organele in drept sunt stabiliti vinovatii in sarcina SC .X. SRL privind fraudarea TVA datorata bugetului de stat, ori prin stabilirea vreunei relatii de conivență cu persoanele in insolventa ori prin orice alte implicari in gestionarea de circuite economice fraudulente, perioada 01.01.2007 - 30.06.2009 va fi supusa reverificarii in baza acestor date suplimentare, in baza prevederilor art.105<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificată :01.01.2006 - 30.06.2009

Din analiza Declaratiilor anuale privind impozitul pe profit depuse in perioada analizata si a balantei semestriale la 30.06.2009, organele de inspectie fiscala au constatat:

1. Din analiza modului de derulare si evidentiere a operatiunilor de import motorina neconditionata efectuate de societatea verificata, s-a constatat ca motorina neconditionata a fost pusa la dispozitia societatii verificate in incinta depozitului .X.. Marfa a fost facturata de catre furnizorul extern in momentul in care aceasta se afla deja depozitata in rezervoarele .X..

Relatia comerciala, asa cum aceasta apare evidentiata in facturile externe si contractele de achizitie externa, s-a derulat sub conditia comerciala .X. cu mentiunea "*in-tank transfer*".

In momentul imediat urmator facturarii a fost intocmita Declaratia vamala de import aferenta, prin care se consemna intrarea marfii din zona libera in spatiul comunitar. Ulterior, marfa aflata in proprietatea SC .X. SRL era scoasa din incinta .X. prin livrarea către sine sau către terți.

Ca urmare, toate cheltuielile cu operatiunile ce au avut loc anterior momentului facturarii marfii, respectiv cheltuielile cu descarcarea marfii din nava in rezervoarele .X. si cheltuielile de depozitare a marfii in rezervoarele .X., au avut loc atunci cand proprietarul marfii era furnizorul extern al marfii, si nu SC .X. SRL.

În acelasi sens a procedat si societatea verificata atunci cand a luat decizia recuperarii financiare a unei parti din aceste cheltuieli de la furnizorii sai externi, respectiv cheltuielile de depozitare, la diferite momente ulterioare datei la care au avut loc operatiunile, dupa cum urmeaza:

- la data de 31.12.2007 societatea verificata a emis factura nr..X./31.12.2007 catre furnizorul extern .X. in valoare totala de .X. USD reprezentand 9 facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile martie - decembrie 2007 emise de .X. catre SC .X. SRL;
- la data de 30.09.2009 societatea verificata a emis factura nr..X.130.09.2009 catre furnizorul extern .X. in valoare totala de .X. USD reprezentand 12 facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie - decembrie 2008 emise de .X. catre SC .X. SRL;
- la data de 30.09.2009 societatea verificata a emis factura nr..X./30.09.2009 catre furnizorul extern .X. LTD in valoare totala de .X. USD, din care suma de .X. USD reprezinta X facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie - iunie 2009 emise de .X. catre SC .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspectie au constatat ca societatea verificata a recuperat de la furnizorii sai externi cheltuielile cu depozitarea marfii in rezervoarele .X., tratand aceasta operatiune ca fiind in sarcina furnizorului extern si nu in sarcina sa, astfel că atât cheltuielile cu depozitarea marfii in incinta .X., cat si cele anterioare acestei operatiuni, respectiv descarcarea din nava in rezervoarele .X., sunt aferente unor cantitati de motorina care nu se aflau in proprietatea SC .X. SRL la momentul la care operatiunile au avut loc, nefiind in folosul activitatii SC .X. SRL, deci nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat ca suma de .X. lei, reprezentand valoarea totala fara TVA a facturilor emise de SC .X. SA catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, constand in prestari servicii descarcare motorina neconditionata din nava in rezervoare si depozitarea respectivelor cantitati de motorina, nu reprezinta o cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil, dupa cum urmeaza:

Descarcare din nava in rezervoarele .X.

2007 - .X.  
2008 - .X.  
Sem-I 2009 - .X.

- Depozitare in rezervoarele .X.

2007 - .X.

2008 - .X.

Sem.I 2009 - .X.

Conform datelor din fisa furnizorului .X. emisa de societate pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2009 si in baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare privind impozitul pe profit, respectiv:

- pentru anul 2007 a fost stabilit impozit pe profit de plata in suma de .X. lei;
- pentru anul 2008 a fost diminuata pierderea fiscala cu suma de .X. lei;
- pentru sem. I 2009 a fost diminuata pierderea fiscala cu suma de .X. lei.

Pentru obligatiile fiscale suplimentare privind impozitul pe profit stabilite pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, s-au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de .X. lei, dobanzile de intarziere fiind calculate pâna la data de 04.10.2011, data la care societatea a intrat in procedura generala de insolventa, in baza prevederilor art.122<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala coroborate cu cele din Legea nr.85/2006 prin care se precizeaza ca acestea curg pana la data deschiderii procedurii de insolventa.

Prin Dispoziția nr..X./X./04.09.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală s-a dispus diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2008 cu suma de .X. lei și pentru sem. I 2009 cu suma de .X. lei.

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

## **1. ASPECTE PROCEDURALE**

**a) În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia Agenția Națională de Administrare Fiscală nu are competența de a efectua inspecție fiscală generală având în vedere că societatea este contribuabil mijlociu, și trebuia declinată competența Administrației Finanțelor Publice .X., precizăm:**

Potrivit prevederilor art.99 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând 01.07.2009:

***“Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care***

***sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.***"

Totodată, în conformitate cu prevederile art.I pct.12 din Ordonanța Guvernului nr.47/2007 privind reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, forma în vigoare începând cu data de 10 aprilie 2009:

*"12. Alineatele (2) și (3) ale articolului 99 se modifică și vor avea următorul cuprins:*

***(2) În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală competența de exercitare a inspecției fiscale se stabilește prin regulamentul de organizare și funcționare aprobat în condițiile legii. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.***

*(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."*

iar conform art.I pct.6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.19/2008 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, forma în vigoare din data de 04.06.2009, alineatul (2) al articolului 99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost modificat, având următorul cuprins:

***"(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.***"

Prin urmare, conform textului de lege din teza a 2-a a alin.(2) al art.99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, respectiv 01.07.2009, au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întreg teritoriul țării organele de inspecție fiscală din cadrul aparatului central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Astfel, din analiza structurii organizatorice a Agenției Naționale de Administrare Fiscală prevăzută la Anexa 1 (modul 2) din HG nr.109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din structura aparatului de control face parte și Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, în cadrul căreia acționează Unitatea de Investigații Fiscale, și având în vedere

că normele de procedură sunt de imediată aplicabilitate, ținând cont de prevederea expresă din textul art.99 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală are competențe legale de efectuare a inspecției fiscale pe întreg teritoriul țării, la toate categoriile de contribuabili.

Aceste prevederi au fost preluate la art.4 alin.(2) prin modificarea pct.38 din HG nr.109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în baza HG nr.665/2012 pentru modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr.109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicată în Monitorul oficial nr. 481 din 13 iulie 2012:

*“(2) În realizarea obiectivelor generale prevăzute la alin. (1), Agenția Națională de Administrare Fiscală are, în principal, următoarele atribuții:*

*[...]*

**38. exercită inspecția fiscală în vederea identificării și combaterii fraudei fiscale la toate categoriile de contribuabili, indiferent de mărimea și forma de organizare;”.**

În același sens este și punctul de vedere exprimat într-o speță similară de Direcția generală juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr..X./X./2010, aflată în copie la dosarul cauzei.

Astfel, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarii referitor la necompetența materială și teritorială a organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală.

Mai mult, ținând seama de principiul ierarhiei și forței juridice a actelor normative, consacrat prin art.1 alin.(5) din Constituția României, republicată și art.4 alin.(3) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, față de prevederile art.99 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă totodată că, atâta vreme cât legea dispune, nu se poate susține că inexistența unui act normativ dat în aplicarea legii și cu forță juridică inferioară acesteia, poate sancționa cu nulitate absolută competența Direcției generale coordonare inspecție fiscală *în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.*

**b) Referitor la argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală nu aveau competență să verifice perioada 01.01.2006 – 30.06.2009, precizăm următoarele:**

Potrivit prevederilor art.98 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*[...]*

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:***

***a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;***

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

*c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

Față de prevederile legale invocate se reține că inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, însă inspekția fiscală poate fi extinsă pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale în anumite situații.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că potrivit Avizului de inspekție fiscală emis de Direcția generală coordonare inspekție fiscală sub nr..X./30.06.2009, modificat prin Avizul de inspekție fiscală nr..X./21.07.2009, inspekția fiscală s-a efectuat în perioada 01.07.2009 – 17.08.2009 și a avut ca obiect verificarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale datorate de contribuabilul verificat la bugetul general consolidat pentru perioada 01.01.2006 – 30.06.2009, cu excepția TVA care a fost verificată pentru perioada 01.01.2007 – 30.06.2009.

Astfel, creanțele fiscale născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale până la data inițierii inspekției fiscale, respectiv data de 01.07.2009, au fost anii 2006, 2007 și 2008.

Contribuabilul se află în eroare atunci când susține că ultimii 3 ani fiscali care puteau fi verificați în speță erau 2011, 2010 și 2009, întrucât a luat în calcul anii fiscali anteriori emiterii deciziei de impunere contestate și nu anii anteriori inițierii inspekției fiscale, așa cum este corect.

Față de cele prezentate mai sus nu se poate reține argumentul contestatarii privind revocarea actelor administrative contestate pe motiv că perioada 01.01.2006 – 31.12.2008 nu putea fi suspendată verificării.

## **2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei impozit pe profit;**

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei diminuarea pierderii fiscale,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar, în condițiile în care soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de stabilirea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală de către organele de cercetare penală.

Perioada verificată:

- pentru TVA : 01.01.2007 – 30.06.2009;
- pentru impozit pe profit : 01.01.2006 – 30.06.2009.

**În fapt**, urmarea inspecției fiscale efectuată la SC .X. SRL prin Decizia de impunere nr..X./04.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală coordonare inspecție fiscală– Unitatea de Investigații Fiscale, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./03.09.2012, s-au calculat obligații fiscale constând în impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, iar prin Dispoziția nr..X./X./04.09.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală a fost dispusă măsura diminuării pierderii fiscale pe anii 2008 -2009.

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere și dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate, rezultă următoarele:

Din analiza modului de derulare și evidentiere a operațiunilor de import motorina neconditionată efectuate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că motorina neconditionată a fost pusă la dispoziția societății în incinta depozitului .X.. Astfel, marfa a fost facturată de către furnizorul extern în momentul în care aceasta se afla deja depozitată în rezervoarele .X., relația comercială derulându-se, conform facturilor externe și contractelor de achiziție externă, sub condiția comercială .X. cu mențiunea "*in-tank transfer*". În momentul imediat următor facturării a fost întocmită Declarația vamală de import aferentă, prin care se consemna intrarea marfii din zona liberă în spațiul comunitar și, ulterior, marfa aflată în proprietatea SC .X. SRL era scoasă din incinta .X. prin livrare către sine sau către terți.

Toate cheltuielile cu operațiunile ce au avut loc anterior momentului facturării marfii, **respectiv cheltuielile cu descarcarea marfii din nava în rezervoarele .X. și cheltuielile de depozitare a marfii în rezervoarele .X.**, au avut loc atunci când proprietarul marfii era furnizorul extern al marfii, și nu SC .X. SRL.



Societatea a luat decizia recuperarii financiare a unei parti din aceste cheltuieli de la furnizorii sai externi, respectiv cheltuielile de depozitare, la diferite momente, ulterioare datei la care au avut loc operatiunile, astfel:

- la data de 31.12.2007 a emis factura nr..X./31.12.2007 catre furnizorul extern .X. in valoare totala de .X. USD reprezentand 9 facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile martie - decembrie 2007 emise de .X. catre SC .X. SRL;

- la data de 30.09.2009 a emis factura nr..X./30.09.2009 catre furnizorul extern .X. LTD in valoare totala de .X. USD reprezentand X facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie - decembrie 2008 emise de .X. catre SC .X. SRL;

- la data de 30.09.2009 a emis factura nr..X./30.09.2009 catre furnizorul extern .X. LTD in valoare totala de .X. USD, din care suma de .X. USD reprezinta 6 facturi lunare aferente operatiunilor de depozitare motorina din lunile ianuarie - iunie 2009 emise de .X. catre SC .X. SRL.

Ca urmare, s-a constatat ca societatea verificata a recuperat de la furnizorii sai externi cheltuielile cu depozitarea marfii in rezervoarele .X., tratând aceasta operatiune ca fiind in sarcina furnizorului extern si nu in sarcina sa astfel, atât cheltuielile cu depozitarea marfii in incinta .X., cât si cele anterioare acestei operatiuni, respectiv descarcarea din nava in rezervoarele .X., sunt aferente unor cantitati de motorina care nu se aflau la acel moment in proprietatea SC .X. SRL, deci nu sunt efectuate în scopul activitatii SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au stabilit că **pentru TVA aferenta facturilor emise de catre SC .X. SA catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, in suma totala de .X. lei**, reprezentând prestari de servicii descarcare motorina neconditionata din nava in rezervoare si depozitarea respectivelor cantitati de motorina ce nu sunt efectuate în folosul activitatii SC .X. SRL, ci al furnizorilor sai externi, **nu are drept de deucere.**

De asemenea, s-a constatat că **suma de .X. lei, reprezentand valoarea totala, fara TVA, a facturilor emise de SC .X. SA catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, constand in prestari servicii descarcare motorina neconditionata din nava in rezervoare si depozitarea respectivelor cantitati de motorina, nu reprezinta o cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.**

Pentru obligatiile fiscale suplimentare au fost calculate accesorii aferente.

De asemenea, prin Dispozitia nr..X./X./04.09.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala, s-a stabilit și măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2008 cu suma de .X. lei și pe anul 2009 cu suma de .X. lei

În urma verificărilor încrucișate efectuate la clienții societății Garda Financiară-Comisariatul General a înaintat sesizările penale nr..X./30.10.2009, nr..X./12.08.2010 și nr..X./27.07.2010 Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție, respectiv Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Crimă Organizată și Terorism, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

**„(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”**

Potrivit prevederilor legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda soluționarea prin decizie motivată atunci când cauza depinde în tot sau în parte de stabilirea de către organele de cercetare penală a existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Astfel, se reține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală s-au datorat neacceptării la deducere a cheltuielilor cu descărcarea motorinei din navă în portul de destinație și a cheltuielilor cu depozitarea acestora la .X., refacturate de societate către furnizorul extern, și neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că aceste cheltuieli nu trebuiau efectuate de societate, obligația suportării acestor cheltuieli fiind în sarcina furnizorului extern.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată sunt prezentate constatările organelor de control din cadrul **Garzii Financiare, fara consecinte fiscale in sfera TVA, sub rezerva aparitiei ulterioare de elemente noi**, potrivit cărora au fost identificate mai multe circuite economice, care aveau același tipar:

- SC .X. SRL livra fara TVA catre persoana in insolventa;
- persoana in insolventa livra fara TVA catre o persoana impozabila;

- persoana impozabila livra cu TVA catre alte persoane impozabile, fara a declara TVA colectata la organul fiscal si fara a mai putea fi identificata;
- urmatoarea persoana impozabila beneficia de dreptul de deducere al TVA aferenta facturilor emise de clientul persoanei insolvente.

Garda Financiara a concluzionat ca a avut loc organizarea unui *"grup infraccional care a constituit lanturi comerciale fictive, cu scopul fraudarii bugetului de stat"*, și a stabilit un prejudiciu in sumă totală de .X. lei, intocmind in acest sens sesizari penale înaintate DNA.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni**, iar, pe de altă parte, **soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei**.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 (1) lit a), devenind art. 214 (1), lit a), după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că **"întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin (2), din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii."**

Cu același prilej, se reține și Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 (1) din Codul de Procedură Penală potrivit căroră *"hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia"*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *"pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ"*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *"în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate*

*împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că prin sesizările penale nr..X./27.07.2010, nr..X./30.10.2009 și nr..X./12.08.2010 emise de Garda Financiară - Comisariatul General și înaintate Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție au fost sesizate organele de urmărire penală cu privire la relațiile comerciale ale SC .X. SRL cu alte societăți comerciale privind livrarea de combustibili, ca urmare a verificărilor încrucișate în urma cărora organele de control au constatat că există un *"grup infraccional care a constituit lanțuri comerciale fictive, cu scopul fraudării bugetului de stat"*, organele de cercetare penală urmând să se pronunțe asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii.

Ca urmare, având în vedere că societatea a livrat motorina achiziționată de la extern în cantități mai mici și mai des, așa cum precizează în contestație, fapt ce a generat cheltuieli suplimentare cu descărcarea și depozitarea care fac obiectul prezentei contestații, precum și faptul că în urma finalizării cercetării penale pot apărea elemente noi necunoscute la data inspecției fiscale, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate pronunța asupra fondului cauzei până la soluționarea definitivă a laturii penale.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată, se reține că, practica jurisprudențială europeană a Curții Europene a Drepturilor Omului privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile. (hotărârea Marcks c. Belgiei din 13.06.1979 și hotărârea Beian c. României din 6.12.2007).

A proceda altfel, per a contrario, ar fi însemnat să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea**

**civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Ca urmare Direcția generală de soluționare a contestațiilor va face aplicarea art.214 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din OPANAF nr.2137/201, care statuează următoarele : “ *Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.*”.

Totodată, potrivit Sentinței civile nr.413/CA/2010 pronunțată de Curtea de Apel Constanța - Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în dosarul nr.1239/36/2010 „**la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției**”, precum și faptul că organele de cercetare penală au în derulare cercetări privind activitatea desfășurată de S.C. .X. SRL, organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept “*penalul ține in loc civilul*”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale privind sustragerea de la achitarea obligațiilor fiscale către bugetul de stat .

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./04.09.2012 privind S.C. .X. S.R.L., procedura administrativă urmând a fi reluată în

conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

Potrivit celor prezentate organele de inspecție fiscală au stabilit că, în cazul în care organele de cercetare penală vor stabili dacă există sau nu elementele constitutive ale unei infracțiuni cu privire la sumele prejudiciate la bugetul statului și, corespunzător acestora, vor solicita ANAF constituirea de parte civilă, inclusiv față de SC .X. SRL, atunci organul fiscal va proceda, în baza acestor elemente noi, la reverificarea perioadei 2008 - 2009 din punct de vedere al TVA și impozitului pe profit ținând cont și de termenul de prescripție de 10 ani, prevăzut de art.91 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, plecând de la argumentele din contestație conform cărora furnizorul extern a efectuat livrări de motorină în cantități mai mici și mai des, fapt ce a generat costuri suplimentare cu depozitarea, societatea neavând suficiente spații de depozitare, iar costurile de descărcare fiind calculate în funcție de preț/tonă și cantitatea descărcată, organul de soluționare a contestației reține că achiziția cantităților de motorină este în legătură de interdependență cu livrarea acestora.

Pe cale de consecință, având în vedere constatările organelor de control din cadrul Gărzii Financiare referitoare la livrările de motorină efectuate de societate pentru care au fost înaintate sesizări penale, precum și faptul că, în cazul în care organele de cercetare penală vor stabili dacă există sau nu elementele constitutive ale unei infracțiuni cu privire la sumele prejudiciate la bugetul statului și, corespunzător acestora, vor solicita ANAF constituirea ca parte civilă, pot apărea elemente noi care să conducă la reverificarea societății pe aceeași perioadă, deși sesizările penale nu au fost înaintate de organele de inspecție fiscală

Astfel, se reține că soluțiile care vor fi pronunțate în cazul prejudiciului stabilit de organele de control din cadrul Gărzii Financiare, au o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii ce face obiectul contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./04.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Prin urmare, în temeiul art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează: *“Procedura administrativă este*

*reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...] ”, soluția ce urmează a fi pronunțată în speță depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți, motiv pentru care se va suspenda solutionarea cauzei pentru suma de .X. lei, reprezentând:*

- .X. lei           impozit pe profit;
  - .X. lei           majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
  - .X. lei           TVA;
  - .X. lei           majorări de întârziere aferente TVA
  - .X. lei           diminuarea pierderii fiscale,
- procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

**3. În ceea ce privește Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./04.092012**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

**În fapt**, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./04.092012 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere pentru impozitul pe veniturile din salarii, impozitul pe veniturile obținute de persoanele juridice nerezidente, impozitul pe dividende și contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale.

Prin contestația formulată societatea contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./04.09.2012 fără să prezinte argumente.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- “ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*
- c) motivele de fapt și de drept; [...]*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

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. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

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**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **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 afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250 în dosarul nr.935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

*“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

În baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL deși contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./04.092012 nu aduce motivații privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“11.1. 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 va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.*

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) și art.216 alin.(1) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1 și pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se



## DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./04.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,

precum și împotriva Dispoziției nr..X./X./04.09.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2008 cu suma de .X. lei și pe anul 2009 cu suma de .X. lei, până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului organului de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent conform legii.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL pentru capătul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./04.09.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală.

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

**X**

**DIRECTOR GENERAL**