

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia generala de solutionare a contestatiilor**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2004**

*privind contestatia formulata de*  
**S.C. X S.A.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata de Directia controlului fiscal asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** inregistrata la Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal si are ca obiect suma reprezentand:

- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;
- taxa pe valoarea adaugata;
- venituri neinregistrate;
- venituri confiscate.

Totodata, prin contestatie, **S.C. X S.A.** solicita recalcularea obligatiilor de plata reprezentand accize si taxa pe valoarea adaugata aferenta contractului de prestari servicii privind procesarea pentru RAFINARIA D.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.A.** precizeaza cu privire la stornarea facturilor referitoare la accize, faptul ca organele de control au retinut in mod corect existenta unui contract de procesare incheiat intre S.C. X S.A. in calitate de procesator si RAFINARIA S in calitate de procesant. In baza acestui contract, in perioada 30.03.2000 - 21.08.2000, S.C. X S.A. a procesat cantitatile de materii prime primite de la procesant si a emis un numar de 10 facturi fiscale continand acciza aferenta activitatii de procesare. Insa, la data incheierii contractului era in vigoare Ordonanta Guvernului nr. 27/2000 care nu include in categoria platitorilor de accize si procesatorii, acestia fiind introdusi prin Hotararea Guvernului nr. 212/2000.

Astfel, RAFINARIA S nu a acceptat la plata si accizele inscrise in cele 10 facturi fiscale, fapt pentru care societatea s-a adresat instantei judecatoresti care a pronuntat Decizia prin care Curtea de Apel a respins actiunea **S.C. X S.A.**

Avand in vedere caracterul irevocabil al Deciziei, **S.C. X S.A.** a procedat la stornarea facturilor privind accizele aferente produselor petroliere rezultate din procesare.

Astfel, in mod eronat, organele de control au recalculat accizele datorate de societate, incalcand dispozitiile Deciziei prin calcularea accizelor tocmai in baza normei de drept a carei nelegalitate este statuata, cu putere de lucru judecat de catre instanta.

De asemenea, momentul datorarii accizelor, conform art. 27 din Ordonanta Guvernului nr. 27/2000 este momentul livrarii si nu momentul efectuarii prestatiei de procesare, asa cum retine, in mod eronat organul de control. Totodata, livrarea nu trebuie inteleasa ca vanzare - cumparare de produse petroliere, ci ca predare a produselor rezultate in urma procesarii. Asadar, **S.C. X S.A.** s-a inregistrat cu obligatia de plata a accizelor si a emis facturi in acest sens, la data livrarii produselor din procesare catre beneficiarul acestora, livrare inteleasa ca o predare si nu ca o vanzare.

Cu privire la recalcularea de catre organele de control a taxei pe valoarea adaugata aferenta produselor petroliere rezultate din procesare, in conformitate cu art. 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunile cu plata, precum si cele asimilate acestora.

Astfel, organele de control, in mod eronat au calculat taxa pe valoarea adaugata de plata, introducand in baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata accizele pe care le-au stabilit suplimentar, ignorand in mod vadit puterea de lucru judecat a Deciziei Curtii de Apel.

Organele de control au recalculat cheltuielile nedeductibile aferente anului 2002, respectiv cheltuielile sociale, mentionand in mod

eronat in actul de control suma prinsa in declaratia privind impozitul pe profit pentru anul 2002 depusa de societate la Directia generala a finantelor publice.

Cu privire la constatările referitoare la depozitarea produselor obtinute urmare a procesării RAFINARIA S, organele de control au retinut faptul ca **S.C. X S.A.** nu a intocmit facturi fiscale pentru activitatea de depozitare a produselor petroliere rezultate din procesare, proprietatea RAFINARIA S, care erau depozitate in rezervoarele **S.C. X S.A.** pana cand acestea erau livrate in conformitate cu indicatiile proprietarului acestora. Astfel, organele de control au procedat la calcularea veniturilor din depozitare neinregistrate de **S.C. X S.A.**, tinand cont doar de prevederile contractuale.

Insa, intre **S.C. X S.A.** ca procesator si RAFINARIA S ca beneficiar al produselor rezultate din procesare, proprietar al acestora a existat un litigiu cauzat de refuzul societatii procesante de a achita catre **S.C. X S.A.** contravaloarea accizelor facturata in baza Hotararii Guvernului nr. 212/2000.

Intrucat valoarea accizelor aferente produselor petroliere rezultate din procesare crestea pe masura ce contractul de prestari servicii se derula, ca urmare a imposibilitatii recuperarii contravalorii accizelor, **S.C. X S.A.** a luat decizia de a invoca un drept de retentie asupra produselor petroliere rezultate din procesare, refuzand in acest mod eliberarea acestora catre proprietarul lor. In aceste conditii, incepand cu noiembrie 2000, **S.C. X S.A.** a sistat orice livrare de produs petrolier, invocand acel drept de retentie.

Ca atare, din acest moment, depozitarea produselor petroliere, asa cum a fost prevazuta in contract se transforma dintr-un depozit obisnuit, voluntar, reglementat de dispozitiile speciale ale contractului de procesare intr-o retentie asupra produselor petroliere, care excede contractul de prestari servicii de procesare, aceasta nemaiconstituind o prestare de servicii ci o masura de garantie recunoscuta de lege creditorului. Asadar, retentia nu poate fi calificata sub nici o forma drept o operatiune comerciala aducatoare de venituri, ci reprezinta doar un drept de garantie reala.

Mai mult, daca ar fi fost vorba de o depozitare voluntara a acestor produse petroliere, desigur ca proprietarul acestora, RAFINARIA S nu s-ar fi adresat instantei judecatoresti pentru a obliga **S.C. X S.A.** sa procedeze la eliberarea produselor petroliere.

In aceste conditii, in mod corect **S.C. X S.A.** nu a facturat taxa de depozitare nefiind vorba despre o depozitare voluntara, in speta operand o retentie iar aceasta nu poate fi privita decat ca un drept de garantie reala si nu ca o operatiune comerciala aducatoare de venituri. Nefacturarea taxei de depozitare s-a facut ca urmare a deciziei **S.C. X**

**S.A.** de a nu mai percepe de la RAFINARIA S aceasta taxa de depozitare pe perioada in care a operat retentia.

In perioada supusa verificarii, respectiv 01.11.2000 - 31.12.2002, **S.C. X S.A.** a fost parte a unor contracte de imprumut avand, dupa caz, fie calitatea de imprumutat, fie pe cea de imprumutator. Organele de control au procedat la evidentierea acestor imprumuturi fara a stabili natura juridica exacta a acestora si cantitatile exacte ce au fost imprumutate, invocand prevederile Legii nr. 87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale.

Imprumuturile dintre **S.C. X S.A.** si S.C. O S.A., S.C. L S.R.L., S.C. R S.A. nu au fost operatiuni care sa presupuna un transfer patrimonial si/sau o livrare.

Analizand intreaga activitate, nu se poate sustine ca s-a produs un transfer de proprietate de la o societate la alta, cantitatile primite sau date cu imprumut nu au fost niciodata detinute si nici intrate in patrimoniul societatii. Aceste imprumuturi se refera la acordul dat S.C. O S.A. pentru organizarea fluxurilor tehnologice de transport a produselor petroliere in si din propriile rezervoare, conform Hotararii din care reiese obiectul principal de activitate al S.C. O S.A.

Organele de control au ignorat caracteristicile esentiale ale imprumuturilor de consumatie efectuate cu titlu gratuit care nu reprezinta operatiuni comerciale deoarece ele nu sunt acte sau fapte de comert.

Referitor la cantitatea de 4.168,351 tone benzina, organele de control o considera pe de o parte drept cantitate livrata de societate ca urmare a contractului de procesare, pe de alta parte drept imprumut acordat de catre **S.C. X S.A.** catre S.C. R S.A.

Calcularea accizelor si a taxei pe valoarea adaugata aferenta imprumuturilor acordate este neintemeiata intrucat operatiunile de imprumut nu au presupus un transfer patrimonial si in nici un caz nu au fost operatiuni comerciale si nici operatiuni cu plata sau asimilate.

Situatiile miscarilor cantitative lunare mentionate de organele de control nu fac referire la intrarile sau iesirile din custodie. Aceste situatii se refera la evolutia stocului proprietatea rafinariilor si a prestatii efectuate de S.C. O S.A., prestatii la care au fost utilizate uneori si stocuri proprietate a altor rafinarii, cu acordul acestora. Aceasta operatiune este pur tehnica, nicidecum comerciala si implica o prestatie a operatorului portuar.

Astfel, au fost efectuate prestatii tehnologice, impropriu denumite imprumut, cu utilizarea stocurilor S.C. L S.R.L., in timpul incarcarii vaselor precum m/n R cu conosament din data de 15.05.2001, m/n S cu conosament in data de 23.05.2001, m/n P cu conosament in data de 10.06.2001, m/n RA cu conosament in data de 29.06.2001.

Cu privire la nelegalitatea aplicarii sanctiunii amenzii si confiscarii veniturilor in temeiul art. 56 lit. q din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001, particularitatea acestei spete este data de perioada in care au avut loc faptele incriminate drept contraventii, ultima fapta producandu-se, potrivit constatarilor organelor de control, la data de 14.10.2002.

Organele de control invoca existenta indiciilor infractiunilor prevazute de art. 11 lit. b si lit. c din Legea nr. 87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale insa lipseste premiza esentiala a acestor infractiuni in sensul ca nu exista operatiunile comerciale din care sa se fi obtinut venituri sau care sa fi trebuit sa fie inregistrate in contabilitate.

**II.** Prin procesul verbal, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:

La data de 29.03.2000, **S.C. X S.A.** in calitate de procesor incheie cu RAFINARIA S, in calitate de procesant, contractul de prestari servicii care are ca obiect procesarea cantitatilor de materie prima de catre procesor, in scopul obtinerii de produse petroliere care vor fi puse la dispozitia procesantului.

**S.C. X S.A.** a procesat in perioada 30.03. - 21.08.2000 cantitatile de materii prime primite de la RAFINARIA S si a emis facturi fiscale privind serviciul prestat. Ulterior procesarii, **S.C. X S.A.** a emis separat un numar de zece facturi fiscale in care au fost evidentiata accizele aferente activitatii de procesare iar in urma Deciziei Curtii de Apel, **S.C. X S.A.** a procedat la stornarea celor 10 facturi fiscale pe motiv ca RAFINARIA S nu datoreaza si accizele aferente activitatii de procesare.

Astfel, s-a procedat la recalcularea accizelor aferente activitatii de procesare intrucat desi prin Hotararea Guvernului nr. 212/2000 se includ in categoria platitorilor de accize si procesatorii, momentul datorarii accizelor este reglementat de prevederile art. 27 din Ordonanta Guvernului nr. 27/2000 care nu face referire la aceasta categorie de platitori, momentul datorarii accizelor pentru activitatea de procesare nu poate fi confundat cu momentul livrarii produselor finite din productia proprie ci se asimileaza cu momentul livrarii prestatiei efectuate.

Avand in vedere faptul ca **S.C. X S.A.** a constituit accize in suma mai mica din totalul accizelor stabilite de organele de control societatea datoreaza la bugetul de stat pentru activitatea de procesare efectuata in baza contractului de prestari servicii incheiat cu RAFINARIA S suma cu titlu de acciza stabilita suplimentar.

Totodata, pentru nevirarea in termenul legal al accizelor s-au calculat dobanzi, precum si penalitati de intarziere aferente accizelor.

Intrucat activitatea de procesare este supusa accizarii iar acciza este cuprinsa in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca pentru aceasta prestatie **S.C. X S.A.** datoreaza la bugetul statului si taxa pe valoarea adaugata aferenta in conformitate cu prevederile art. 13 lit. a din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

In conformitate cu prevederile contractului de prestari de servicii incheiat cu S.C. S S.A. , produsele petroliere rezultate prin procesare urmau sa fie depozitate de **S.C. X S.A.** fara plata, pana la 40 de zile de la data primirii materiei prime, urmand ca produsele petroliere ramase neridicate dupa aceasta data, sa fie supuse unei taxe de depozitare.

In urma verificarii s-a constatat ca societatea nu a intocmit facturi fiscale pentru activitatea de depozitare, fapt pentru care s-a procedat la calcularea veniturilor din depozitare neinregistrate, carora le corespunde taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Pentru exporturile de motorina si benzina, **S.C. X S.A.** s-a imprumutat cu acestea de la S.C. L S.R.L. si S.C. R S.A. fara a detine si inregistra in contabilitate documentele legale de provenienta, aceste operatiuni efectuandu-se doar in baza corespondentei dintre cele trei societati, fapt pentru care veniturile realizate prin comercializarea la export a cantitatilor de produse petroliere primite cu imprumut au fost confiscate conform prevederilor art. 56 alin. 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor coroborate cu prevederile art. 24 din Ordonanta Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor.

In anul 2002, **S.C. X S.A.** a acordat cu imprumut catre S.C. R S.A. cantitatea totala de 22.085,864 tone benzina. Din aceasta cantitate, 4.168,351 tone benzina a fost scazuta din stocul de produse finite al S.C. S S.A. existent in custodie la **S.C. X S.A.** doar pe baza notelor de greutate, cantitate ce a fost livrata catre S.C. R S.A. prin S.C. O S.A. Din analiza situatiei privind miscarile cantitative din luna ianuarie 2002, situatie intocmita de S.C. O S.A., rezulta ca **S.C. X S.A.** a livrat la terti cantitatea de 4.168,351 tone benzina. Astfel, s-a procedat la calcularea veniturilor neinregistrate de agentul economic, a accizelor aferente, precum si a taxei pe valoarea adaugata si a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

**III.** Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retine:

- 1. In ceea ce priveste suma reprezentand:**
- **accize aferente activitatii de procesare;**
  - **dobanzi aferente accizelor;**
  - **penalitati de intarziere aferente accizelor;**
  - **taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de procesare**
  - **venituri neinregistrate din activitatea de depozitare;**
  - **taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de depozitare;**
  - **venituri neinregistrate aferente imprumuturilor acordate;**
  - **accize aferente veniturilor neinregistrate din imprumuturi acordate;**
  - **taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor neinregistrate din imprumuturi acordate;**
  - **dobanzi aferente accizelor;**
  - **penalitati de intarziere aferente accizelor si recalcularea obligatiilor de plata reprezentand accize si taxa pe valoarea adaugata aferenta contractului de prestari servicii privind procesarea pentru RAFINARIA D, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea cauzei, in conditiile in care constatarile din actul de control contestat fac si obiectul cercetarii penale.**

In fapt, Inspectoratul General al Politiei Romane- Directia politiei economico financiare a solicitat copii ale actelor de control intocmite la contestatoare, care au ca obiect colectarea si virarea la bugetul de stat a accizelor, Directiei generale a finantelor publice, in interesul cercetarilor care se efectueaza in lucrarea penala privind ilegalitati comise de reprezentantii legali ai **S.C. X S.A.** cu ocazia producerii si comercializarii de produse petroliere.

Directia controlului fiscal a inaintat Inspectoratului General al Politiei Romane o copie a procesului verbal.

In drept, art. 10 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 506/2001 precizeaza:

**“Organul de solutionare a contestatiei prevazut la art. 5 poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci**

***cand exista indiciile savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa reglementata de prezenta ordonanta de urgenta.”***

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin procesul verbal si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei dedusa judecatii.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca organele de control au constatat ca **S.C. X S.A.** nu a inregistrat in evidenta contabila venituri atat din activitatea de depozitare cat si din livrarea produselor petroliere date cu “imprumut”, fapta prevazuta de art. 11 din Legea nr. 87/1994, republicata, privind combaterea evaziunii fiscale.

Ca urmare, organele administrativ - jurisdictionale nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale.

Prioritatea de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea cauzei, motiv pentru care va suspenda solutionarea cauzei civile pentru suma totala contestata reprezentand:

- accize aferente activitatii de procesare;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;
- taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de procesare
- venituri neinregistrate din activitatea de depozitare;
- taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de depozitare;
- venituri neinregistrate aferente imprumuturilor acordate;
- accize aferente veniturilor neinregistrate din imprumuturi acordate;
- taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor neinregistrate din imprumuturi acordate;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor si pentru recalcularea obligatiilor de plata reprezentand accize si taxa pe valoarea adaugata aferenta contractului de prestari servicii privind procesarea



pentru RAFINARIA D, procedura administrativa urmand a fi reluata in conditiile legii.

**2. In ceea ce priveste suma reprezentand venituri confiscate in temeiul art. 56 alin. 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor coroborat cu art. 24 din Ordonanta Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, competenta solutionarii acesteia nu apartine Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, in raport cu dispozitiile art. 1 alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001.**

Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor, avand in vedere prevederile art. 32 din Ordonanta Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, care constituie dreptul comun in materie a dispus Directiei generale a finantelor publice transmiterea contestatiei pentru acest capat de cerere instantei judecatoresti, competenta in solutionare. Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, Directia controlului fiscal precizeaza faptul ca va fi inaintata instantei judecatoresti competente contestatia pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

## **DECIDE**

**1.** Suspendarea solutionarii cauzei referitoare la suma contestata reprezentand:

- accize aferente activitatii de procesare;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;
- taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de procesare
- venituri neinregistrate din activitatea de depozitare;
- taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de depozitare;
- venituri neinregistrate aferente imprumuturilor acordate;
- accize aferente veniturilor neinregistrate din imprumuturi acordate;

- taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor neinregistrate din imprumuturi acordate;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor si la recalcularea obligatiilor de plata reprezentand accize si taxa pe valoarea adaugata aferenta contractului de prestari servicii privind procesarea pentru RAFINARIA D, pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de control urmand ca la incetarea motivului care a determinat suspendarea sa fie transmis organului competent potrivit dispozitiilor legale.

**2.** Transmiterea dosarului cauzei organului de control pentru suma reprezentand venituri confiscate, urmand ca acesta sa fie inaintat spre solutionare instantei judecatoresti competenta in solutionare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, potrivit procedurii legale.