

## DECIZIE

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Serviciul juridic, asupra reluarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de S.C. X O1 SA O1.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere din 08.12.2006 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 05.12.2006, privind impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

Prin decizia din 05.03.2007 a fost suspendata solutionarea cauzei pentru suma contestata, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa din 12.07.2007 Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Serviciul juridic a transmis adresa emisa in data de 06.07.2007 de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie - Departamentul National Anticoruptie - Serviciul teritorial O1, in dosarul din 2006, cu precizarea ca in cauza ce priveste obligatiile fiscale stabilite in sarcina societatii s-a dispus, prin rezolutia din 25.01.2007, solutia de neincepere a urmaririi penale. Totodata prin adresa din 12.07.2007 mentionata se precizeaza faptul ca prin rezolutia din 31.10.2005 emisa de aceleasi organe de cercetare penale in dosarul din 2005 s-a dispus efectuarea de noi verificari financiar-contabile la societatea contestatoare si un numar de alte 5 societati comerciale, ulterior cauza penala fiind disjuncta, cea privind S.C. O1 SA fiind solutionata prin rezolutia emisa in data de 25.01.2007 in dosarul din 2006.

Prin adresa din 03.09.2007 Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Serviciul juridic a precizat ca solutia dispusa prin rezolutia din 25.01.2007 emisa in dosarul din 2006 de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie - Departamentul National Anticoruptie - Serviciul teritorial O1, este definitiva in conditiile art.278<sup>1</sup> din Codul de procedura penala. De asemenea, prin adresa din 31.01.2008 Directia Generala Juridica din Agentia Nationala de Administrare Fiscala a aratat ca pe rolul Inaltei Curti de Casatie si Justitie - Sectia Contencios Administrativ si Fiscal se afla dosarul din 2007, avand ca obiect recursul formulat de aceasta directie impotriva sentintei civile din 19.09.2007, pronuntata de Curtea de Apel O1 in dosarul din 2007, prin care a fost anulata decizia din 05.03.2007, mai sus mentionata. Prin adresa din 15.04.2008 Directia Generala Juridica din Agentia Nationala

de Administrare Fiscala precizeaza ca sentinta civila din 19.09.2007 a ramas irevocabila, prin decizia civila din 10.04.2008 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectia Contencios Administrativ si Fiscal in dosarul din 2007, decizie prin care a fost respins ca nefondat recursul formulat impotriva sentintei mentionate.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.214 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa solucioneze contestatia formulata.

I. Prin contestatia formulata societatea solicita exonerarea de la plata sumei totale stabilite in sarcina sa aducand o serie de motivatii:

Astfel, societatea arata ca actele atacate au fost emise în baza unui control efectuat în mod ilegal, argumentand ca au fost incalcate prevederile art.103 alin.3 din Codul de procedura fiscala, intrucat perioada controlată de organele fiscale a mai făcut obiectul unei inspectii fiscale, desfășurate în anul 2003, finalizată cu procesul verbal din 04.07.2003 si nota de constatare din 21.07.2003 emise de către Directia Controlului Fiscal J1 - Serviciul Mari Contribuabili.

Se arata faptul ca nu au aparut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării controlului initial, iar motivul recalculării l-a constituit o interpretare schimbată a prevederilor OUG nr.42/2002, fara ca aceasta sa poata constitui temei de reverificare a perioadei ce a constituit obiectul controlului efectuat in anul 2003.

Se invoca pe aceasta cale nulitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscală.

Societatea considera că interpretarea oferită de organele fiscale la primul control este cea corectă, aratand faptul ca prin nota de constatare din 21.07.2003 reprezentantii Directiei Controlului Fiscal J1 - Serviciul Mari Contribuabili au precizat că „*societatea poate beneficia de facilitățile acordate sub forma unui ajutor de stat până la împlinirea termenului de 5 ani*”, iar OUG nr.42/2002, care prevede încetarea aplicabilității facilităților în derulare acordate conform Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine putea avea efecte numai în cazul societăților comerciale care nu au întrunit si îndeplinit conditiile si respectiv cerintele de încadrare si mentinere sub Legea nr.143/1999 si HG nr.599/2000 privind ajutorul de stat.

Se invoca nelegalitatea deciziei de impunere din 08.12.2006 si prin prisma faptului ca sumele stabilite prin actele atacate au format obiectul unui ajutor de stat existent acordat prin schemă de ajutor de stat, SC O1 SA beneficiind de scutirea de la plata impozitului pe profit pe

o perioada de 5 ani de la începerea activității, respectiv pe perioada ianuarie 1998 - decembrie 2002, initial ca o facilitate fiscală promovata de art.14 lit.a din Legea nr 35/1991 privind investitiile străine.

Facilitatea a fost calificata de organul competent drept ajutor de stat existent la data intrării in vigoare a Legii nr.143/1999 privind ajutorul de stat, prin adresa Consiliului Concurentei din 19.07.2000 si a fost cuprinsa de Oficiul Concurentei in Inventarul ajutoarelor de stat conform metodologiei instituite prin Hotararea Guvernului nr.599/2000 in aplicarea Legii nr.143/1999, in baza raportărilor făcute atât de beneficiar cat si de Ministerul Finantelor, pentru anii 2000, 2001 si 2002, recunoscuta ca atare prin actele de control fiscal de fond - inclusiv pentru intregul an 2002 si reconfirmata de Consiliul Concurentei. Se arata ca începând cu 01.01.2000, potrivit art.2 alin.1 coroborat cu art.2 alin.4 si art.3 alin 1 din Legea nr.143/1999 privind ajutorul de stat, înlesnirile acordate potrivit Legii nr.35/1991 constituie schemă de ajutor de stat sub forma definită de Legea nr.143/1999, respectiv ajutor de stat existent.

Se precizeaza ca pct.10 lit.e din Hotararea Guvernului nr.599/2000 pentru aprobarea procedurilor de raportare, monitorizare si informare în aplicarea Legii nr.143/1999 privind ajutorul de stat stipulează în mod clar că *„durata schemei ajutorului de stat este cea prevăzută în actul normativ prin care este promovată schema de ajutor de stat”*, anume 5 ani de la începerea activității, conform art.14 lit.a din Legea nr.35/1991, astfel ca in cazul SC O1 SA, schema de ajutor de stat promovată prin Legea nr.35/1991 si-a încheiat aplicabilitatea începând cu anul 2003.

Se arata ca prin adresa din 16.07.2003, emisa după publicarea OUG nr.42/2002, Oficiul concurentei a stipulat în mod expres că perioada pentru care societatea a beneficiat de ajutorul de stat a expirat la 31.12.2002, iar Consiliul concurentei prin adresa din 05.05.06 pe care a înaintat-o către Ministerul Finantelor Publice, trimisă societății cu adresa din 05.05.2006, a precizat în mod expres că *„în cazul SC O1 SA facilitățile fiscale s-au acordat pentru perioada 1998-2002 ”*

Agentia Natională de Administrare Fiscală - Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscală, prin adresa din 13.02.2006 a precizat faptul ca *„pentru perioada după aparitia OUG nr.42/2002 (...) competenta pentru declararea ca ajutor de stat ilegal revine Consiliului Concurentei”*.

SC O1 considera ca poate fi obligată la plata sumelor stabilite doar în conditiile Legii nr.143/1999, aratand urmatoarele:

Recuperarea sau rambursarea unui ajutor de stat poate fi realizată doar dacă acesta este ilegal sau interzis, conform Cap.IV din Legea nr.143/1999. Din moment ce Consiliul Concurentei nu a emis o

decizie de interzicere prealabil acordării ajutorului de stat, este evident că acesta nu poate fi calificat drept interzis. Fata de prevederile art.4 din Legea nr.143/1999: „*ajutorul ilegal este un ajutor de stat, altul decât unul existent sau exceptat de la obligatia notificării conform prezentei legi*”, se arata ca un ajutor de stat nu poate fi existent si ilegal în acelasi timp.

Art.22 din Legea nr.143/1999 prevede în mod expres care sunt solutiile pe care Consiliul Concurentei le poate lua față de un ajutor existent. Potrivit aliniatului 2 al acestui text legal, decizia nu va avea efect retroactiv. Societatea considera ca in situatia in care un ajutor de stat este ilegal, acesta poate fi restituit numai în urma procedurii reglementate de Cap.IV din Legea nr.143/1999.

Pe baza motivatiilor de mai sus, societatea considera ca si stabilirea unor eventuale dobânzi la sumele de plată indicate prin actele atacate se poate face doar în urma procedurii reglementate de art.26 din Legea nr.143/1999 si, mai mult, chiar din perspectiva legislatiei fiscale, obligatiile accesorii impuse prin decizia de impunere din 08.12.2006 sunt nejustificate, dobânzile si majorările de întârziere fiind o sanctiune împotriva contribuabilului care nu plătește la scadentă obligatiile fiscale.

Din punctul de vedere al SC O1 SA, obligatia fiscală individualizată prin actele contestate nu a existat înaintea controlului din luna decembrie 2006, in conditiile in care toate organele competente, inclusiv cele fiscale, au apreciat că societatea beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit până la finele anului 2002.

Concluzionand, societatea verificata considera ca decizia de impunere din 08.12.2006 a fost emisă în fraudă evidentă a prevederilor imperative ale Legii nr.143/1999 privind ajutorul de stat, mentionand si faptul ca regimul fiscal de scutire a societatii de la plata impozitului pe profit pe o perioada de 5 ani a fost garantat de prevederile art.10 din Legea nr.35/1991 privind investitiile străine.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 05.12.2006, care a stat la baza emiterii de catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala a deciziei de impunere din 08.12.2006, organele de inspectie fiscala au reverificat impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2002, in baza deciziei din 31.10.2006 a conducatorului unitatii fiscale.

Conform raportului de inspectie fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului J2 - Activitatea de control fiscal a încheiat Procesul Verbal înregistrat in 10.03.2006, urmare a adresei din 24.11.2005 emisa de A.N.A.F - Directia de metodologie si proceduri de inspectie fiscala, prin care se solicita sa se constate daca S.C. X S.A. O1 avea dreptul sa beneficieze in continuare de facilitățile acordate prin Legea nr.35/1991 republicata si după aparitia O.U.G.42/2002. Prin

procesul verbal organele de control au dispus, in baza prevederilor art. 89, 96 si 107(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, întocmirea raportului de inspectie fiscala si emiterea deciziei de impunere pentru anul 2002 in ce priveste obligatia de plata privind impozitul pe profit si accesoriile aferente.

Referitor la modul de evidentiere si virare a impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele: nn trimestrul I 2002, conform balantelor de verificare lunare si declaratiei trimestriale a impozitului pe profit la data de 31.03.2002, societatea a înregistrat un profit impozabil. In aceasta perioada societatea a beneficiat de facilitatea prevăzuta de Legea nr.35/1991 republicata si Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilitati suplimentare fata de Legea nr.35/1991 republicata, respectiv a fost scutita la plata impozitului pe profit in suma de 3.663.243 lei.

Intrarea in vigoare începând cu data de 10.04.2002 a OUG nr.42/2002, a dus la încetarea aplicabilității facilitatilor respective, in derulare, astfel ca de la aceasta data societatea avea obligatia evidentierii si achitarii la termenele legale a impozitul pe profit. Desi a evidentiat impozitul pe profit conform prevederilor in materie, societatea nu l-a virat la bugetul de stat, aceasta interpretând in mod eronat prevederile OUG nr.42/2002 in sensul ca acestea nu ii sunt aplicabile.

Ca urmare, organele de control au procedat la calcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit pe care societatea il datorează la bugetul de stat conform prevederilor legale in materie incepand cu data de 10.04.2002, cu acordarea facilităților prevăzute de actele normative aplicabile in perioada 01.01.2002 -31.12.2002, respectiv cota redusa de 6 % pentru impozitul pe profit aferent profitului impozabil realizat din operatiunile de export, pentru investitiile realizate in perioada 11.04.2002 - 30.06.2002 aplicand reducerea cu 50% a impozitul pe profit in conformitate cu prevederile art.7 alin.2 din Legea nr.189/2001.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datorează pentru anul 2002 impozit pe profit, iar pentru nevirarea la termenul de scadenta a impozitului pe profit datorat, in conformitate cu prevederile art 115 alin. 1 din OG nr.92/2003, republicata, au calculat majorări de intarziere, dobânzi si penalități de intarziere.

III. Prin decizia din 02.06.2008 Inalta Curte de Casatie si Justitie a admis actiunea societatii comerciale X impotriva sentintei civile din 28.11.2007 a Curtii de Apel O1 - Sectia contencios administrativ si fiscal, anuland deciziile din 2006 si din 2006 emise de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-a dispus efectuarea reverificarii impozitului pe profit, decizii in baza carora

organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere din 08.12.2006.

IV. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare, invocate de organele de inspectie fiscala si societatea contestatoare, se retin urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra obligatiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere, in conditiile in care acestea au fost stabilite de organele de inspectie fiscala in baza unei decizii de reverificare a impozitului pe profit aferent anului 2002, anulata prin hotarare irevocabila de instanta judecatoreasca.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2002 - 31.12.2002

In fapt, prin decizia de reverificare din 31.10.2006 a conducatorului Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 08.12.2006, s-a dispus reverificarea SC O1 SA pentru impozitul pe profit aferent anului 2002. In baza acestei decizii si a constatarilor din raportul de inspectie fiscala din 07.12.2006, Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala a emis decizia de impunere din 08.12.2006 contestata.

Conform adresei societatii inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in 05.09.2008, SC O1 SA a atacat in instanta decizia din 31.10.2006. Prin decizia din 02.06.2008, aflata in copie la dosarul cauzei, Inalta Curte de Casatie si Justitie a admis recursul societatii impotriva sentintei civile din 28.11.2007 a Curtii de Apel O1 si a anulat decizia din 31.10.2006 de reverificare, in baza careia s-a efectuat inspectia fiscala si s-a emis decizia de impunere din 08.12.2006.

In drept, art.105 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

*“Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare*

*necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”*

Astfel, potrivit acestor dispoziții legale inspectia fiscală se poate efectua o singură dată pentru aceeași perioadă și același tip de impozit. Totuși, legiuitorul prevăzut ca, prin excepție de la această regulă, poate dispune re-verificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, dacă apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscală la efectuarea primei verificări, sau erori de calcul, care influențează rezultatele controalelor anterioare.

Aceste date suplimentare trebuie să fie de natură să determine modificarea rezultatelor inspecțiilor fiscale anterioare în sensul stabilirii altor obligații fiscale.

Această normă de excepție este de strictă interpretare și aplicare, re-verificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit fiind posibilă numai dacă sunt îndeplinite cerințele acesteia, în caz contrar devenind aplicabil principiul general conform căruia inspectia se efectuează numai o singură dată pentru același tip de impozit, taxă, contribuție și aceeași perioadă.

Totodată art.213 alin.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiză pe fond a cauzei.”*

Conform acestui text de lege, organul de soluționare competent, în situația în care constată existența unor excepții procedurale sau de fond, procedează mai întâi la analiză acestora, iar în cazul în care constată că sunt întemeiate, pronunță o soluție pe procedură, fără a mai antama fondul cauzei.

Asa cum s-a arătat, controlul efectuat la SC O1 SA, finalizat prin emiterea deciziei de impunere din 08.12.2006, a avut loc urmarea deciziei de re-verificare din 31.10.2006. Împotriva acestei decizii de re-verificare societatea a formulat acțiune în fața instanței judecătorești. După cum s-a menționat, prin Decizia din 02.06.2008 Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul societății împotriva sentinței civile din 28.11.2007 a Curții de Apel O1 și a anulat decizia din 31.10.2006 de re-verificare, în baza căreia s-a efectuat inspectia fiscală și s-a emis decizia de impunere din 08.12.2006, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații cu titlu de impozit pe profit.

Prin decizia din 2008 Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *“pentru a se putea dispune recalcularea impozitului era necesar să fi apărut între timp date suplimentare necunoscute*

*inspectorilor fiscali la momentul efectuării verificărilor sau să fi apărut erori de calcul.*

*În cuprinsul deciziei de recalculare atacată nu rezulta care din cele două ipoteze alternative, astfel cum susține și recurența, a condus la verificarea perioadei anului 2002.*

*Se constată că nici în răspunsul la contestație sau concluziile scrise depuse în recurs, intimată parată nu face nici o referire la cerința prevăzută de textul legal care a impus recalcularea impozitului deși au fost formulate motive de contestare a actului administrativ sub aspectul îndeplinirii cumulative a prevederilor art.103 alin.3 Cod procedura fiscală.*

*Cum nu s-a invocat și nu s-a dovedit existența unor date suplimentare, necunoscute de raportul de control, pentru reluarea acestuia în condițiile legii, critica de nelegalitate a hotărârii recurate este întemeiată.”*

*Prin urmare, instanța judecătorească s-a pronunțat prin hotărâre irevocabilă asupra excepției prevăzute de art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, referitoare la re-verificare, stabilind că aceasta este întemeiată, controlul fiind dispus cu încălcarea respectivelor dispoziții legale, organele de inspecție fiscală nefacând dovada existenței elementelor suplimentare, necunoscute la data efectuării primei verificări.*

Totodată, potrivit doctrinei, printre efectele hotărârii judecătorești definitive și irevocabile se numără și aceea a puterii (autorității) lucrului judecat, acesta constituind cel mai important efect al hotărârii judecătorești.

Puterea de lucru judecat are drept caracteristică exclusivitatea care face ca un nou proces între aceleași părți, pentru același obiect și aceeași cauză să nu mai fie posibil, incontestabilitatea care face ca hotărârea definitivă să nu mai poată fi pusă în discuție decât prin intermediul cailor de atac prevăzute de lege, executorialitatea poate fi pusă în executare silită, dacă este susceptibilă de acest lucru, obligativitatea care face ca părțile să se supună efectelor lucrului judecat.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că potrivit principiului de drept referitor la nulitatea actelor, *quod nullum est nullum producit effectum*, constatarea nulității unui act are drept efect nulitatea tuturor actelor subsecvente, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, luând act de soluția dispusă de instanța prin decizia din 2008 mai sus citată, respectiv anularea deciziei de re-verificare din



31.10.2006 nu se mai poate pronunța asupra fondului cauzei cu privire la corectă stabilire a diferentelor suplimentare pe perioada supusă verificării.

Prin urmare, se va anula decizia de impunere din 08.12.2006 pentru impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente, ca urmare a anulării deciziei de re verificare din 31.10.2006.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## DECIDE

Admiterea contestației și anularea deciziei de impunere din 08.12.2006 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, ca urmare a anulării deciziei din 31.10.2006 de instanța judecătorească.