



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare
Contestații



Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332
[e-mail:info.adm @dgfptmmfinante.ro](mailto:info.adm@dgfptmmfinante.ro)
nr. inreg. ANSPDCP 20012

DECIZIE nr. 572/169/23.04.2015

privind contestațiile depuse de S.C. X S.R.L.
înregistrate la D.G.F.P a Jud. Arad sub nr. /07.05.2013 și nr..... /23.05.2013
și reînregistrate la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. /06.02.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr. /26.01.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. /06.02.2015, prin care s-a transmis dosarele contestațiilor formulate de S.C. X S.R.L. în scopul reluării procedurii de soluționare a contestațiilor suspendate în baza Deciziei nr..... /31.07.2013 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, în considerarea Ordonanței de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în dosarul nr. /2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, asupra contestațiilor formulate de

S.C. X S.R.L.

înregistrate la A.I.F Arad sub nr. /12.04.2013 și nr. /21.05.2013, la D.G.F.P a Jud. Arad sub nr. /07.05.2013 și nr..... /23.05.2013 și reînregistrate la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. /06.02.2015; conform art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara fiind competentă în soluționarea contestațiilor.

SC X SRL a formulat contestații înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. /07.05.2013 și nr. /23.05.2013, în care s-a îndreptat împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR /20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei de impunere nr. F-AR /22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând anularea parțială a deciziilor atacate pentru suma totală de **xxxx lei**, reprezentând:

- **xxxxxx lei** taxă pe valoarea adăugată și **xxxxx lei** majorări de întârziere precum și **xxxxx lei** impozit pe profit și **xxxx lei** cu majorări de întârziere aferente, debite stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **F-AR/20.03.2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală încheiată de către organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad;
- **xxxxxx lei** taxă pe valoarea adăugată și **xxxx lei** majorări de întârziere stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **F-AR/22.04.2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală încheiată de către organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad;

În condițiile în care contestațiile petentei formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei de impunere nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad au vizat și o categorie de obligație fiscală identică – taxă pe valoarea adăugată cu accesorii aferente, în temeiul prevederilor punctului 9.6 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, s-a întocmit Referatul cu propuneri de conexare a contestațiilor din data de 07.06.2013. Referatul a fost aprobat de către conducerea Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, cu consecința emiterii unei singure decizii de soluționare a acestor contestații.

Prin Decizia nr./31.07.2013 emisă de D.G.F.P a Jud. Arad s-a dispus suspendarea soluționării contestațiilor formulate de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/20.03.2013 și a Deciziei de impunere nr. F-AR/22.04.2013 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. a județului Arad pentru suma totală de 840.231 lei, reprezentând: xxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxx lei majorări de întârziere precum și xxxx lei impozit pe profit și xxxxxx lei cu majorări de întârziere aferente, debite stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/20.03.2013 și respectiv xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxxxx lei majorări de întârziere stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/22.04.2013, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Cu adresa nr./26.01.2015 a A.J.F.P Arad - AIF aceasta a transmis dosarul contestațiilor formulate de SC X SRL în scopul reluării procedurii de

soluționare a acestora, suspendate în baza Deciziei nr./31.07.2013, în considerarea Ordonanței de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în dosarul nr./2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestațiilor se va investi cu reluarea procedurii de soluționare a acestora în condițiile legii.

Petenta formulează contestații împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei de impunere nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin Decizia nr./31.07.2013 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, s-a dispus suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală în temeiul art. 214 alin.(1) lit. a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru suma totală de 840.231 lei, reprezentând impozit pe profit și TVA cu accesorii aferente, stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013 și nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă fiind reluată, în condițiile în care în cauza penală Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a constatat că s-a pronunțat o soluție definitivă.

Suma totală contestată este de **xxxxx lei** și reprezintă:

- xxxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată;
- xxxx lei majorări de întârziere;
- xxxxxxx lei impozit pe profit;
- xxxxxxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, debite stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013 încheiată de către organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad;
- xxxx lei taxă pe valoarea adăugată
- xxxxxxx lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală încheiată de către organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad;

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al petentei Dl., în calitate de administrator și poartă ștampila societății petente așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I. Societatea petentă formulează contestații împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei de impunere nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, în contestațiile depuse, petenta afirmând și argumentând identic în sensul anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR7/20.03.2013 în ceea ce privește debitul stabilit în sarcina sa reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă xxxx lei cu accesorii aferente în sumă de xxxx lei pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2012 și impozitul pe profit în suma de xxxxx lei cu accesoriile aferente în sumă de xxxxxx lei și respectiv a Deciziei de impunere nr. F-AR /22.04.2013 în ceea ce privește debitul stabilit în sarcina sa reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă xxxxx lei cu accesorii aferente în sumă de xxxxx lei pentru perioada 01.06.2011 – 30.09.2012, în susținerea contestațiilor invocând următoarele motive:

1. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar

În legătură cu relația contractuală cu SC S SRL, petenta susține că a încheiat cu SC S SRL contractul de comision nr...../24.01.2011 în vederea atragerii de noi clienți prin promovarea imaginii societății și că plata comisionului s-a efectuat în baza rapoartelor de informare prezentate de comisionar, fiind întocmite situații de lucrări acceptate de ambele societăți anexate la facturile întocmite din care rezultă modul de calcul al comisionului precum și faptul că acest comision a fost plătit doar pentru clienții găsiți de către acesta și nicidecum pentru toți posibii clienți menționați în rapoartele de activitate.

Susține că, organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele prezentate cu ocazia controlului respectiv contractul nr...../24.01.2011, facturile întocmite rapoartele de informare prezentate de comisionar, situațiile de lucrări anexate la fiecare factură întocmită precum și rezultatele obținute ca urmare a activității comisionarului, și că, în urma analizării acestora s-ar fi constatat că din punct de vedere economic contractul încheiat cu SC S SRL are un conținut economic acesta aducând beneficii extrem de mari atât societății petente cât și bugetului de stat, documentele necesare prevăzute în legislația fiscală respectiv art. 21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea 571/2003 coroborat pct.48 din HG nr.44/2004 fiind respectate.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

În legătură cu prestările de servicii efectuate de către SC S SRL, petenta susține că prevederile legale invocate de organul de inspecție fiscală respectiv art. 21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea 571/2003 și pct. 48 din HG 44/2004 sunt incidente impozitului pe profit și nicidecum TVA. De asemenea, în legătură cu

prevederile legale în baza cărora organul de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferent prestațiilor efectuate de SC S Srl respectiv art. 145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 și pct. 45 alin.2 din HG 44/2004 aplicabile în anul 2011, consideră că acestea nu sunt incidente întrucât achizițiile de servicii efectuate de SC S SRL, în perioada 01.01.2011 – 31.05.2011 nu sunt realizate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a petentei.

Pentru motivele de fapt și de drept invocate, petenta solicită anularea parțială a Deciziilor de impunere contestate.

II. În Deciziile de impunere atacate, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul anului 2011, petenta a înregistrat în contul de cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului contravaloarea unor facturi de servicii achiziționate de la SC S SRL .

Din documentele puse la dispoziția inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă controlului, petenta a încheiat cu SC S SRL un contract de comision având ca obiect „, promovarea imaginii în vederea atragerii de noi clienți care se ocupă cu comercializarea sau procesarea de cereale” și că, în urma analizării documentelor prezentate cu ocazia controlului, respectiv a contractului nr...../24.01.2011, a facturilor întocmite, a rapoartelor de informare prezentate de comisionar, situațiilor de lucrări anexate la fiecare factură, acestea nu probează realitatea serviciilor, astfel ca operațiunile înscrise în aceste documente nu sunt conforme cu realitatea, întocmirea acestor documente nefiind suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul masei profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate de către petentă în evidența contabilă în baza facturilor emise SC S SRL considerând nedeductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate în baza acestor facturi, stabilind în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de **xxxx lei** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR 187.../20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, considerând încălcate prevederile art. 34 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

Pentru neplata impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de xxxx lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de xxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxxx lei, în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul anului 2011, petenta a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi de servicii achiziționate de la SC S SRL, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Din documentele puse la dispoziția inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă controlului, petenta a încheiat cu SC S SRL un contract de comision având ca obiect „, promovarea imaginii în vederea atragerii de noi clienți care se ocupă cu comercializarea sau procesarea de cereale” și că, în urma analizării documentelor prezentate cu ocazia controlului respectiv a contractului nr.xxx/24.01.2011, a facturilor întocmite, a rapoartelor de informare prezentate de comisionar, și a situațiilor de lucrări anexate la fiecare factură, acestea nu demonstrează realitatea serviciilor, considerând că operațiunile înscrise în aceste documente nu sunt conforme cu realitatea, întocmirea acestor documente nefiind suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **xxxx lei** aferentă perioadei 01.01.2011 - 30.05.2011 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală respectiv în sumă de **xxxx lei** aferentă perioadei 01.06.2011- 30.09.2011 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală reprezentând TVA aferentă prestărilor de servicii efectuate de SC S SRL pentru petenta, considerând încălcate prevederile art. 145 alin.2 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 45 alin.2 din HG nr.44/2004.

Pentru neplata taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de xxxxx lei (xxxxxx lei + xxxxxx lei), organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de xxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxx lei, în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzelor s-a constatat că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr./24.04.2013, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., autoritatea fiscală constituindu-se parte civilă față de făptuitorul, în calitate de administrator al S.C. X S.R.L. și partea responsabilă civilmente S.C. X S.R.L. pentru prejudiciul în sumă de xxxxxx lei reprezentând: xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxx lei majorări de întârziere precum și xxxxx lei impozit pe profit și xxxx lei cu majorări de întârziere aferente, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare

de plată stabilite de inspecția fiscală și în sumă de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și xxxxxxxx lei majorări de întârziere debite stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR /22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Referitor la sesizarea penală înregistrată la A.I.F Arad sub nr. /24.04.2013 în legătură cu obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR /11.07.2013 și Decizia de impunere nr. F-AR /22.04.2013 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr. F-AR /20.03.2013 și nr. F-AR /22.04.2013 emise pe numele SC X SRL, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în data de mai 2013 s-a obținut mandatul nr. /14.05.2013 prin care Direcția Generală Juridică mandatează D.G.F.P Arad să se constituie parte civilă împotriva lui, administrator al SC X SRL, sesizarea penală fiind transmisă organelor în drept, în data de 31 mai 2013, purtând numărul și data întocmirii acesteia, respectiv /24.04.2013.

La data de 31.07.2013, D.G.F.P. a Jud. Arad a emis Decizia nr. /31.07.2013 prin care s-a dispus suspendarea soluționării contestațiilor depuse de către SC X SRL până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Luând act de Ordonanța de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în dosarul nr. /2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, rămasă definitivă, A.J.F.P - A.I.F. Arad a retransmis dosarul contestațiilor către D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționare, în scopul reluării procedurii administrative de soluționare a contestațiilor.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în Orașul, jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. /2006, are cod unic de înregistrare RO și are ca obiect principal de activitate „Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat” – cod CAEN 4621.

Cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL datorează impozit pe profit cu majorări de întârziere și penalități aferente și TVA cu majorări de întârziere și penalități aferente, în condițiile în care Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad prin Ordonanța de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în data de 08.2014 în dosar nr. /2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, privind pe inculpatul, a reținut ca prin Încheierea nr.xx din 05.2014 în dosarul nr. /108/2014 a Tribunalului Arad, organele penale s-au pronunțat cu privire la existența faptei de evaziune fiscală, dar în condițiile în care prejudiciul a fost recuperat în întregime s-a constatat incidentă clauza de impunitate prevăzută la art. 10 din Legea nr. 241/2005, pentru acest motiv pronunțându-se soluția de clasare.

În fapt, având în vedere că soluționarea contestațiilor formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei de impunere nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a fost suspendată conform Deciziei nr./31.07.2013 emisă de D.G.F.P a Jud. Arad, în considerarea principiului general de drept *penalul ține loc civilul*, motivat de răspunsul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din 16.07.2013, în Dosar nr...../2013, înregistrat la D.G.F.P a Jud. Arad sub nr...../29.07.2013, D.G.R.F.P Timișoara, cu adresa nr...../18.03.2015, a solicitat acestei unitati de parchet comunicarea soluției penale definitive pronunțată în Dosar nr...../P/2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, deoarece Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a transmis dosarele contestațiilor, a căror soluționare a fost suspendată, mai sus precizate, către D.G.R.F.P Timișoara în scopul reluării procedurii de soluționare a acestora, arătând că în cauză soluția penală definitivă o reprezintă Ordonanța de clasare din 27.08.2014 emisă de unitatea Dvs. de parchet în Dosar nr...../P/2013, din cuprinsul căreia a rezultat că persoanele fizice și juridice înscrise în aceasta au fost cercetate urmare Ordonanței din 11.2012 din Dosarul nr...../2012 al Biroului Teritorial Arad - D.I.I.C.O.T.

În absența identificării în cuprinsul Ordonanței de clasare din 27.08.2014 în Dosar nr...../2013 care a dispus doar în legătură cu art. 9 din Legea nr.241/2005, a elementelor care să determine concluzia că aceasta reprezintă și soluția pronunțată la Dosarul Parchetului de pe lângă Tribunal Arad nr...../2013 – care a avut ca obiect Sesizarea penală nr./15.04.2013 ce a făcut inițial obiectul Dosarului nr...../2012 al Biroului Teritorial Arad - D.I.I.C.O.T, D.G.R.F.P Timișoara ca organ competent în reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor nepunând proceda la soluționarea pe fond a acestora anterior existenței unei soluții definitive pe latura penală.

Pe cale de consecință, s-a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad sa comunice dacă Ordonanța de clasare din Dosar nr...../2013 reprezintă și soluția penală definitivă la Sesizarea Activității de Inspecție Fiscală Arad nr...../15.04.2013, în condițiile în care din lecturarea acesteia rezultă că a fost emisă urmare Ordonanței din 29.11.2012 din Dosar nr...../2012 al Biroului Teritorial Arad - D.I.I.C.O.T, necuprinzând vreo referire la dosarul Dvs. nr...../2013 sau la cel transmis de Biroul Teritorial Arad al D.I.I.C.O.T cu nr...../2012; termenul de reluare a procedurii de soluționare a contestațiilor fiind astfel întrerupt, cu consecința prelungirii acestuia conform art. 70 din Codul de procedura fiscala, cu perioada cuprinsa intre data solicitarii respectiv 18.03.2015 – si data primirii informatiilor solicitate.

Astfel, la data de 04.2015, Parchetul de pe langa Tribunalul Arad a formulat răspunsul său, înregistrat la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../15.04.2015 din care rezultă următoarele:

La data de 03.06.2013, prin ordonanța procurorului emisă de către DIICOT – Biroul Teritorial Arad în dosar nr...../2013, care face obiectul sesizării Activității de Inspectie Fiscala nr...../15.04.2013, s-a dispus declinarea competenței de soluționare în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, pentru infracțiunea prev. de art.9 din L.241/2005, cauză care a fost înregistrată sub nr.345/P/2013.

Constatându-se că există conexitate între cauza mai sus menționată și o altă cauză înregistrată la această unitate sub nr...../2013, atât din punct de vedere al fapturilor cât și a faptelor comise, la data de 07.2013, prin ordonanța procurorului s-a dispus conexarea acestora.

În ce privește faptele sesizate de Activitatea de Inspectie Fiscala, DIICOT – Biroul Teritorial Arad s-a pronunțat vis-a-vis de cele care erau de competența sa, declinarea dispunându-se doar pentru infracțiunile prev. de art.9 din L.241/2005.

În urma conexării dosarului/2013 la dos. nr...../2013, prin ordonanța din 31.01.2014 s-a dispus încetarea urmăririi penale față de suspectul și scoaterea de sub urmărire penală față de ceilalți suspecți.

La data de 29.05.2014 – Tribunalul Arad a admis plângerea împotriva soluției formulate de către A.J.F.P Arad, prin încheierea nr...../29.05.2014 în dosar nr...../2014, și a trimis cauza la procuror pentru punerea în mișcare a acțiunii penale și completarea cercetărilor.

Prin ordonanța din 27.08.2014, s-a dispus clasarea față de inculpați și suspecți în baza art. 16 lit.b,h C.p.p., soluție finală care include și obiectul dosarului conexat nr...../2013.

Având în vedere cele ce preced rezultă că procedura administrativă de soluționare pe fond a contestațiilor formulate de petentă poate fi reluată, în condițiile legii, având în vedere existența unei soluții definitive în cauza penală, respectiv Ordonanța din 08.2014 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

- xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxx lei majorări de întârziere
- xxxxxx lei impozit pe profit și xxxlei cu majorări și penalități de întârziere aferente.

Totodată prin Decizia de impunere nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura taxei pe valoarea adăugată, astfel:

- xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată
- xxxxx lei majorări și penalități de întârziere aferente.

Împotriva acestor acte administrative fiscale petenta a formulat contestații a căror soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr./31.07.2013

emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, în conformitate cu dispozițiile art. 214 Cod procedură fiscală, republicat, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală, în condițiile în care Activitatea de inspecție fiscală a formulat Sesizarea Penală nr./24.04.2013.

În legătură cu Sesizarea Penală nr./24.04.2013 formulată de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, din cuprinsul Ordonanței de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în data de 08.2014 în dosar nr./2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad pe care Activitatea de Inspectie Fiscala a transmis-o D.G.R.F.P Timisoara ca organ competent in solutinarea contestațiilor, calificând-o ca reprezentând soluția penală definitivă la Sesizarea Penală nr./24.04.2013, a rezultat că:

Prin procesul – verbal din data de 19.01.2012, DIICOT – Biroul Teritorial Arad a dispus începerea urmăririi penale față de învinuiții, (...) și a învinuiților persoane juridice (...), pentru săvârșirea infracțiunilor prev.de art.9 al.1 lit.a,b,c și al.3 din legea nr.241/2005, cu aplic.art.41 al.2 C.p și art.33 lit.a C.p. reținându-se în fapt că în anii 2011 - 2012 nu a evidențiat în contabilitate corect operațiunile economice efectuate.”

Din cuprinsul Ordonanței de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în data de08.2014 în dosar nr./2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad a rezultat că „ după ce cercetările penale au fost efectuate de către organele de poliție IPJ Arad - Serviciul de Investigare a Fraudelor și în cauză s-a dispus efectuarea unei expertize contabile, prin referat s-a propus încetarea urmăririi penale față de învinuitul întrucât acesta a achitat suma cu care a prejudiciat bugetul general al statului și scoaterea de sub urmărire penală a celorlalți învinuiți (...).”

Prin ordonanța din01.2014, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad și-a însușit această propunere și a dispus încetarea urmăririi penale față de Ferulli Domenico și scoaterea de sub urmărire penală a mai multor învinuiți printre care și Ferulli Domenico precum și a învinuiților persoane juridice pentru săvârșirea infracțiunilor prev. de art.9 lit. a,b, c și al.3 din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.41 al.2 C.p.

Împotriva soluției procurorului a făcut plângere ANAF – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, care a fost respinsă de primul procuror în dosarul nr.141/II/2/2014 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad în data de 24.03.2014, dar a fost admisă de către Tribunalul Arad – judecătorul de cameră preliminară prin încheierea nr..... din 29.05.2014 în dosarul nr...../2014.

În cuprinsul Încheierii nr. xxx din 29.05.2014 pronunțată în Camera de Consiliu a Tribunalului Arad – Secția Penală, în dosarul nr...../2014 s-a reținut că: „ ***nu s-a ținut cont de întreg prejudiciul cauzat bugetului de stat, ca urmare a conexării tuturor sesizărilor penale formulate în cauza de Garda Financiară Arad și de către Activitatea de Inspecție Fiscală, fără a ține cont de acțiunea coordonată a inculpaților în scopul de a obține beneficii financiare prin***

intermediul unor societăți comerciale de tip fantomă care au emis documente în care sunt consemnate operațiuni comerciale fictive. Din analiza documentelor justificative prezentate rezultă faptul că SC X SRL, nu a putut justifica realitatea serviciilor de care pretinde că a beneficiat. Se constată astfel, că părțile contractuale au participat în mod voit la întocmirea unor documente care au la baza operațiuni fictive, fiind întrunit astfel elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art.9 al.1 lit.c din Legea nr.241/2005, prin evidențierea în actele contabile a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive.(...) ”, motiv pentru care a fost desființată *in integrum* ordonanța Prim-procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad nr...../2014 din data de ...03.2014, cu consecința trimiterii cauzei la procuror pentru a pune în mișcare acțiunea penală și a completa urmărirea penală.

Astfel, prin Ordonanța de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în data de ...08.2014, în temeiul dispozițiilor art. 314 alin. (1) lit. a) și art. 315 alin. (1) lit. b), c) din Cod procedură penală raportat la art. 16 alin.1 lit. h) Cod procedură penală, s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală săvârșită de inculpatul și alții, faptă prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. a,b,c și alin. 3 din Legea nr. 241/2005, apreciindu-se că în cauză sunt incidente prevederile art. 16 alin.1 lit.h din Codul de procedură penală respectiv clauza de impunitate prevăzută la art. 10 alin.1 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*„In cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de prezenta lege, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecății, pana la primul termen de judecata, învinuitul ori inculpatul **acoperă integral prejudiciul cauzat**, limitele pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate. **Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de pana la 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amenda. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de pana la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplica o sancțiune administrativă, care se înregistrează în cazierul judiciar.**”*, având în vedere că inculpatul a reparat prejudiciul în întregime.

De asemenea, în cuprinsul aceleiași Ordonanțe din 08.2014, aceasta unitate de parchet a statuat că “ Din probele administrate nu au rezultat nici un fel de elemente care să conducă spre extinderea urmăririi penale și pentru infracțiunea prev. de art.8 din Legea nr.241/2005, iar în dispozitivul încheierii penale nr.25 a judecătorului de cameră preliminară nu se face referire la aceasta infracțiune, cauza fiind trimisă doar pentru unfracțiunea de evaziune fiscală prev.de art.9 al.1 lit.a,b și c din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.41 al.2 C.p.”

În drept, având în vedere situația în fapt și susținerile părților, în cauză sunt incidente următoarele reglementari:

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 214

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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;

(....)

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Ordinul nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Învederăm că Decizia nr. 418a/31.07.2013 a fost emisă de DGFP A Jud. Arad, în baza normelor legale precitate, cât și în considerarea principiului general de drept consacrat de dispozițiile art. 19 alin. 2 Cod procedură penală, *penalul ține în loc civilul.*

Astfel, **Codul de Procedura Penala** din 12 noiembrie 1968, republicat, cu modificările și completările ulterioare, dispune:

Autoritatea hotaririi penale in civil si efectele hotaririi civile si penal

ART. 22

(1) Hotarirea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savirsit-o si a vinovatiei acesteia.”

Lamurirea cauzei prin probe

Obiectul urmăririi penale

ART. 200

*Urmărire penală are ca obiect **strângerea probelor** necesare cu privire la existența infracțiunilor, la **identificarea făptuitorilor și la stabilirea răspunderii acestora**, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată.*

Rezolvarea acțiunii civile

ART. 346

(1) In caz de condamnare, achitare sau încetare a procesului penal, instanța se pronunța prin aceeași sentința și asupra acțiunii civile.

(2) ***Când achitarea s-a pronunțat pentru cazul prevăzut în art. 10 alin. 1 lit. b¹) ori pentru ca instanța a constatat existența unei cauze care înlătura caracterul penal al faptei sau pentru ca lipsește vreunul dintre elementele constitutive ale infracțiunii, instanța poate obliga la repararea pagubei materiale și a daunelor morale, potrivit legii civile. (...)***

Referitor la autoritatea hotărârii penale în procesul civil și efectele hotărârii civile în procesul penal, Noul Cod de procedură penală dispune:

„ART. 28

Autoritatea hotărârii penale în procesul civil și efectele hotărârii civile în procesul penal

(1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.

Având în vedere starea de fapt și temeiurile legale incidente în speță, se reține că urmare Ordonanței de clasare după începerea urmăririi penale pronunțată în data de08.2014 în dosar nr. /2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, privind pe inculpații și alții, unde se arată că, prin Încheierea nr. xxx din.....05.2014 pronunțată în Camera de Consiliu a Tribunalului Arad – Secția Penală în dosar nr.8/2014, organele de urmărire penală s-au pronunțat cu privire la existența faptei de evaziune fiscală, dar în condițiile în care inculpatul a reparat prejudiciul în întregime, s-a constatat incidentă clauza de impunitate prevăzută la art. 10 din Legea nr. 241/2005.

Astfel, DGRFP Timișoara, ca organ competent în soluționarea contestației, luând act de împrejurarea că atât instanța penală de control judiciar cât și organele de urmărire penală ale Ministerului Public, au stabilit definitiv că reprezentantul petentei, dl., a săvârșit fapta de evaziune fiscală, va proceda la soluționarea pe fond a contestațiilor formulate de petenta S.C. X S.R.L. împotriva impozitului pe profit suplimentar și TVA cu accesorii aferente cuprinse în Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013 și Decizia de impunere nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prin soluția pronunțată de Ministerul Public în cadrul urmăririi penale dispusa de către instanța penală prin Încheierea nr...../29.05.2014 în Dosar nr...../108/2014, s-a reținut fapta de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, dar în condițiile în care prejudiciul a fost recuperat, s-a constatat că „ inculpatul a reparat prejudiciul în întregime, încă înainte de 01.02.2014 ”, astfel că în conformitate cu dispozițiile art. 22 din Codul de procedură penală,

dispoziții preluate și la art. 28 din noul Cod de procedură penală rezultă că hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la **existența faptei** de evaziune fiscală.

Mai mult, al doilea paragraf al alin. (1) al art. 28 din noul Cod de procedură penală, dispune: *„Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”*

Referitor la achitarea integrală a prejudiciului de către, administrator al petentei, în cadrul urmăririi penale, plată care a determinat pronunțarea soluției de clasare, organele de urmărire penală constatând incidentă clauza de impunitate prevăzută la art. 10 din Legea nr. 241/2005, sub aspect fiscal se rețin următoarele:

Sediul materiei care conferă posibilitatea achitării prejudiciului până la primul termen de judecată îl reprezintă art. 10 din Legea nr. 241/2005, aplicabil în speța analizată, respectiv:

*„In cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de prezenta lege, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecății, pana la primul termen de judecată, invinuitul ori inculpatul **acoperă integral prejudiciul cauzat**, limitele pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate. **Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de pana la 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amenda. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de pana la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplica o sancțiune administrativă, care se înregistrează în cazierul judiciar.”***

Totodată la art. 1 din Ordinul nr. 1.076 din 6 august 2012 privind încasarea sumelor reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat potrivit prevederilor art. 10 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

„ART. 1

(1) În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală, pentru încasarea sumelor reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat, potrivit prevederilor art. 10 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, se deschide la unitățile Trezoreriei Statului din cadrul organelor fiscale în raza cărora se află domiciliul învinuitului/inculpatului contul 50.86.09 "Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile art. 10 din Legea nr. 241/2005", codificat cu codul de identificare fiscală al acestuia. Contul se deschide la solicitarea organelor fiscale competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Astfel din analiza acestor norme legale rezultă că legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor care au calitatea de învinuit sau inculpat în cauze având ca obiect săvârșirea unor infracțiuni de evaziune fiscală să achite într-un cont special deschis la Trezoreria Statului sumele care reprezintă „prejudiciul cauzat și recuperat”, prin achitarea acestuia având loc o recunoaștere implicită a faptei

săvârșite, în cauza dedusă judecării organele de urmărire penală confirmând definitiv comiterea infracțiunii de evaziune fiscală de către dl., administrator al SC X SRL, în legătură cu operațiunile care au făcut obiectul inspecției fiscale consemnate în deciziile contestate, sub aspectul impozitului pe profit și a TVA.

Or, în speța supusă soluționării, sumele reprezentând obligații fiscale de natura impozitului pe profit și TVA cu accesorii aferente au fost reținute în sarcina petentei ca urmare a inspecției fiscale concretizată în emiterea deciziei de impunere F-AR nr...../20.03.2013 și deciziei de impunere F-AR nr...../22.04.2013; motiv pentru care recuperarea integrală a prejudiciului de la administratorul petentei, în cadrul urmăririi penale, recuperare care a contribuit la pronunțarea soluției de clasare, nu are relevanță sub aspect fiscal, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, astfel că D.G.R.F.P Timișoara reluând procedura de soluționare a contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a acestora, după cum urmează:

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de lei și accesorii aferente în sumă totală de lei din care majorări de intarziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013, se rețin următoarele:

În fapt, S.C. X S.R.L. a derulat în perioada 01.01.2011 – 30.09.2011, tranzacții economice cu SC S SRL, în sumă totală de 1.492.247 lei înregistrând în contul de cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului contravaloarea unor facturi de prestări servicii achiziționate de la SC SSRL după cum urmează:

- factura nr...../31.01.2011 în valoare totală de xxxxx lei din care TVA în suma de xxxx lei
- factura nr...../31.03.2011 în valoare totală de xxxx lei din care TVA în sumă de xxxxxx lei
- factura nr...../30.06.2011 în valoare totală de xxxxx lei din care TVA în sumă de xxxxx lei
- factura nr...../31.08.2011 în valoare totală de xxxx lei din care TVA în sumă de xxxxx lei
- factura nr...../15.09.2011 în valoare totală de xxxxx lei din care TVA în sumă de xxxxx lei

Pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli la determinarea profitului impozabil, petenta a prezentat contractul de comision nr. 2 din data de01.2011, semnat de Dl. în numele SC S SRL având ca obiect “ *să promoveze imaginea sa , în vederea atragerii de noi clienti care se ocupă cu comercializarea sau procesarea de cereale, prin intermediul Bursei de mafuri, a*

site-urilor online sau prin orice alte mijloace, atât pe piața românească cât și din comunitatea europeană. ”

Valoarea contractului s-a stabilit la un comision de minim 10% și maxim 20% din veniturile facturate potențialului client identificat de comisionar. De asemenea, la punctul II “*Obiectul contractului* ” s-a stabilit că “*rapoartele de informare emise de comisionar sunt singurele documente care atestă ducerea la îndeplinire a obligațiilor contractuale, plata comisionului aferent urmând a se face în baza acestor rapoarte*”

De asemenea, pentru justificarea realității operațiunilor care au determinat plata contravalorii acestor servicii de către petenta, aceasta a prezentat în fotocopie înscrisuri denumite „rapoarte de activitate” „situații de lucrări” semnate de Dl. în numele SC S SRL, purtând semnătura acestuia alături de mențiunea „de acord”

În drept, **Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**ART. 11**

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

„*Cheltuieli*

ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. (...)"

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că tranzacțiile economice derulate între S.C. XS.R.L. și SC S SRL, s-au efectuat în baza contractului de comision nr. xx din data de 24.01.2011, semnat de Dl.în numele SC S SRL și Dl. în calitate de administrator al SC X SRL având ca obiect " să promoveze imaginea sa, în vederea atragerii de noi clienți care se ocupă cu comercializarea sau procesarea de cereale, prin intermediul Burselor de măfuri, a site-urilor online sau prin orice alte mijloace, atât pe piața românească cât și din comunitatea europeană. "

Organele de inspecție fiscală având suspiciuni asupra legalității și realității tranzacțiilor dintre cele două firme și ținând cont de constatările cuprinse în Procesul Verbal din data de 06.2012 al Gărzii Financiare Arad, au suspendat inspecția fiscală începând cu data de10.2012, în vederea efectuării unui control încrucișat la SC S SRL.

Astfel că, în perioada 13.03.2013 - 09.04.2013, a fost efectuată o inspecție fiscală parțială la firma SC S SRL având ca scop verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind: 01.01.2009 - 31.12.2011, în urma verificărilor efectuate constatându-se următoarele:

- firma SC S SRL nu funcționează la adresa declarată și nu a fost identificat niciun reprezentant legal, societatea fiind propusă pentru înscrierea pe lista contribuabililor inactivi .

- firma a raportat livrări de bunuri și achiziții de bunuri și servicii în interiorul țării prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru trim I - III 2011.

- a depus Declarația 394 doar pentru sem I 2011, fără a declara însă achizițiile cuprinse valoric în deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru aceeași perioadă.

- s-au constatat neconcordanțe între datele înscrise în deconturile de TVA și cele raportate prin Declarația 394 aferentă sem I 2011.

- firma SC S SRL nu a declarat sume reprezentând obligații datorate bugetului de stat sau bugetului asigurărilor sociale, pe care ar fi trebuit să le declare dacă ar fi avut salariați, ceea ce demonstrează faptul că în aceeași perioadă nu a avut salariați care puteau să realizeze servicii pentru S.C. X S.R.L.;

- nu a depus Declarația privind impozitul pe profit (cod 101) aferentă anului 2011 și nu a avut relații de colaborare cu clienți sau furnizori intracomunitari înainte sau în perioada derulării contractului cu SC XSRL.

În vederea determinării stării de fapt reale, organele de inspecție fiscală au cerut explicații administratorului legal al petentei care a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în fotocopie împuternicirea înregistrată la AFP Arad sub nr...../25.02.2011 din care rezulta că d-nul a fost împuternicitul administratorului SC S SRL " să întreprindă, următoarele acte:

a) să semneze și să depună declarațiile fiscale ale societății către toate instituțiile statului.

b) să deschidă conturi bancare, să facă încasări și plăți, să ridice sau să ridice numerar, să semneze ori ce fel de document de plată, putând ridica inclusiv extrasele de cont.

c) să reprezinte societatea în fața organelor de control și să depună reclamații împotriva lor.

d) mandatarul meu este împuternicit să semneze și să mă reprezinte la O.N.R.C., la notarul public și în fața tuturor autorităților competente, pentru înregistrarea orcaror modificări aduse statutului societății.

e) mandatarul poate încheia orice contract de vânzare-cumpărare, prestări servicii sau management în numele societății având calitatea de reprezentant legal al societății.

Din data prezentei mandatarul este răspunzător de toate documentele semnate în numele societății".

Dl s-a prezentat la sediul organelor de control la solicitarea d-lui, deși a fost invitat anterior de către organele de control fără a da curs invitației adresate, însă acesta a refuzat să dea Nota explicativă în fața organelor de control, motivând că „nu este pregătit”, astfel că a depus ulterior, în data de 15.03.2013, răspunsurile la întrebările formulate de organele de control prin adresa înregistrată la AIF Arad sub nr/15.03.2013.

Din cuprinsul notei explicative a rezultat că acesta conform împuternicirii înregistrată la AFP Arad sub nr...../25.02.2011 a desfășurat activitate în numele SC S SRL, care-l avea drept administrator pe Dl.

Contrar celor înscrise în împuternicirea prezentată, d-nul a susținut în nota explicativă că nu știe cine a condus evidența contabilă și cine a depus deconturile de TVA în anul 2011 la SC S SRL și că a prestat serviciile facturate către SC X SRL, în baza contractului de comision din data de 24.01.2011.

La întrebarea organelor de inspecție fiscală privind calificarea și experiența profesională în domeniul marketing - cercetarea pieței, d-nul a informat că a "colaborat cu Bursa Agricolă de cereale Arad, în perioada 1999-2000 colaborator la vânzări identificând clienți" prezentând în acest sens organelor de inspecție fiscală în fotocopie CERTIFICAT DE ABSOLVIRE Seria: E nr. emis de Ministerul Muncii, Familiei și Egalității de Șanse în data de 13.10.2008 din care rezulta că d-nul s-a perfecționat timp de 12 ore în vederea obținerii de competente în management. La Certificatul de absolvire Seria: nr. emis de Ministerul Muncii, Familiei și Egalității de Șanse prezentat de Dl. a fost anexat SUPPLEMENT DESCRIPTIV AL CERTIFICATULUI

pe care este înscrisă în mod expres nota „ acest document nu este un act oficial de calificare”

Tinand cont de documentele prezentate si de relatarile din cuprinsul notei explicative, precum si de faptul că imputernicirea pusa la dispozitia organelor de control, inregistrata la AFP Arad sub nr. /25.02.2011, a fost prezentata doar in fotocopie, nefiind legalizata, fara a respecta prevederile art. 18 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au solicitat organului fiscal teritorial - Administratia Finantelor Publice a Municipiului Arad, prin adresa nr /19.03.2013, sa comunice daca numarul de inregistrare inscris pe acest act este intr-adevar cel din baza de date al A.F.P Arad, S.R.C.D.F.B.P.J.

Din raspunsul primit a rezultat faptul ca acestui document nu i-a fost atribuit respectivul numar de inregistrare in evidenta A.F.P Arad, S.R.C.D.F.B.P.J, numarul /25.02.2011 fiind alocat altui document apartinand altui contribuabil.

Pe cale de consecință organele de inspecție fiscală au concluzionat că inscrisul prezentat nu este un document legal neputand fi luat in considerare, deoarece nu este inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. prezentat, iar conform informatiilor furnizate de ORC Arad, dl nu figureaza ca avand nici un fel de calitate la SC S SRL, in numele careia incheie contracte si furnizeaza facturi de "prestari servicii" altor firme, respectiv catre SC X SRL.

In ceea ce priveste justificarea realitatii tranzactiilor derulate cu SC S SRL, administratorul SC X SRL, dl. a prezentat organelor de inspectie fiscala, in fotocopie mai multe inscrisuri pe care le denumeste "rapoarte de activitate" si " situatii de lucrari" pentru perioada supusa inspectiei fiscale, semnate de domnul S in numele SC S SRL, purtand și semnatura acestuia, alaturi de mentiunea „de acord”.

Din analiza acestora s-a constatat ca acestea reprezinta în fapt date de identificare ale unor clienti ai SC X SRL precum si anexe privind modul de stabilire a comisionului si nu rapoarte din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate asa cum este prevazut la art.21, alin.(1) si alin.(4), lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile si modificarile ulterioare.

Prin adresa nr 3844/13.03.2013 Dl. în calitate de administrator al SC X SRL depune in justificarea contractului de comision incheiat cu SC S SRL documente intitulate “ Situatii de lucrari” pentru facturile emise de SC S SRL care confirmă doar modul de stabilire al comisionului inscris in facturi, documente intocmite spre finalul inspectiei fiscale.

Din analiza facturilor de prestari servicii înregistrate de petentă în contul de cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului precum si a celorlalte documente justificative prezentate, se constată ca, pe unele dintre facturile emise de SC S SRL cat si pe documentele justificative prezentate apare stampila SC S SRL avand ca adresa Arad, str Preparandiei, nr 28, adresa la care functioneaza si S.C. B SRL, firma care conduce evidenta contabilă a SC X

SRL. Totodată pe factura nr. /30.06.2011 emisa în numele SC S SRL, dl figurează ca delegat, deși a dobândit calitatea de asociat începând doar din 07.2011 până în 02.11.2011.

De asemenea petenta prezintă, în justificarea facturilor de servicii, un număr de trei documente în fotocopie emise de trei dintre presupusele firme identificate de către SC S SRL, adresate domnului Sucigan Nicolae care în perioada emiterii facturilor figurează ca reprezentant al SC S SRL în baza unui contract de management.

Aceste documente nu pot fi considerate ca fiind documente justificative care să justifice realitatea acestor servicii prestate de SC S SRL, în condițiile în care acestea reprezintă în fapt o corespondență fără valoare juridică, din care nu rezultă natura serviciilor prestate de către dl., care declară ca este împuternicit al administratorului firmei SC S SRL conform împuternicirii întocmită în 20.01.2011.

Totodată, în justificarea contractului de comision, SC X SRL prezintă în fotocopie Rapoarte de activitate și Note de informare întocmite de către SC S SRL în care sunt înscrise un număr de 8 societăți comerciale pentru care acesta din urmă susține că ar fi efectuat "predarea datelor găsite pe internet" în scopul atragerii de noi clienți interni sau externi pentru SC XSRL.

Din analiza acestor documente se constată următoarele:

Pentru perioada Februarie-Martie 2011

- obiectul prestarilor de servicii l-a constituit identificarea prin intermediul internetului și prin alte surse a posibililor clienți care comercializează sau procesează cereale, iar rezultatele activității s-au concretizat în: predarea datelor găsite pe internet către firma X SRL. Denumirile firmelor transmise petentei au fost următoarele:

Pentru perioada Aprilie- Mai 2011

- obiectul prestarilor de servicii l-a constituit identificarea prin intermediul internetului și prin alte surse a posibililor clienți care comercializează sau procesează cereale

- rezultatele activității s-au concretizat în: predarea datelor găsite pe internet către firma X SRL. Denumirile firmelor transmise petentei au fost următoarele: Sugar Trade, Kramerbrau, Biocore BV, Doens Food, Teuoburger Olmuhle, OKO Service GmbH, Marktgesellschaft Naturland.

Analizând aceste documente se constată că, pe lângă firmele prezentate pentru perioada februarie- martie 2011, în situația privind perioada aprilie- Mai 2011 s-au înscris încă două firme respectiv:, iar una din denumirile de firme indicate a fi transmise către SC X SRL conform Raportului de activitate întocmit în perioada februarie-martie 2011, respectiv ,..... este în fapt client al SC X SRL încă din luna aprilie 2010, conform evidenței contabile a petentei.

Se observă astfel că, Nota de informare aferentă perioadei aprilie-mai 2011 are prima pagină identică de fapt cu Nota de informare aferentă perioadei februarie-martie 2011

Conform raportului de activitate intocmit pentru perioada Iunie - Septembrie 2011

- obiectul activitatii it constituie cautarea prin intermediul internetului si prin alte surse a posibililor clienti care comercializeaza sau proceseaza cereale

- rezultatele activitatii s-au concretizat in: transmiterea datelor gasite pe internet catre firma X SRL. Denumirile de firme pretinse ca fiind trasmise catre petenta au fost urmatoarele:

Se constata astfel ca denumirile de firme identificate pentru perioada iunie - septembrie 2011 sunt aceleasi cu cele identificate si predate anterior, astfel ca, denumirile acestor firme au fost transmise petentei pentru a treia oara, conform documentelor existente la dosarul cauzei.

Existenta contractului de comision incheiat intre petenta si pretinsul reprezentant al SC S SRL, precum si detinerea unor facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile înscrise în facturile emise de la SC S SRL, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, petenta avand obligatia sa probeze cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, necesitatea prestarii serviciilor si daca acestea sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscala si nici in etapa de solutionare a contestațiilor documente de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala cu care să justifice realitatea serviciilor de care pretinde ca a beneficiat, respectiv documente cu valoare juridica care sa ateste legatura clara, neinterpretabila si directa intre cheltuielile efectuate de petenta cu serviciile facturate de S SRL si veniturile inregistrate de SC X SRL, in condițiile în care rapoartele de activitate, notele de informare si situatiile de lucrari sunt simple corespondente cu clientii, fara valoare juridica, așa cum s-a arătat în cele ce preced, SC X SRL Arad nejustificând cu înscrișuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala ca SC S SRL a cautat si identificat in folosul sau clientii externi, iar veniturile facturate obtinuta de petenta și facturate catre acestia ar fi rezultatul actiunilor derulate de catre SC S SRL.

Avand in vedere starea de fapt mai sus prezentată coroborat cu faptul că, firma SC S SRL nu functioneaza la adresa declarata, declara date fictive in deconturile de TVA pentru a se sustrage de la plata obligatiilor fiscale, iar incepand din ultimul trimestru al anului 2011 nu mai depune declaratii de impozite si taxe sau nu le mai declara on-line, organele de inspectie in mod corect si legal au stabilit ca SC S SRL are comportamentul fiscal al unei societati de tip fantoma, care a emis documente in care sunt consemnate operatiuni fictive, rezultand faptul ca facturile emise de catre S.C S S.R.L., reprezinta documente fictive care se interpun, (la nivelul scriptic al circuitului documentelor), intre livrarile efectuate catre partenerii externi ai SC X SRL, fiind folosite doar ca și documente pentru inregistrarea unor cheltuieli fictive cu scopul diminuării in mod artificial a masei impozabile a profitului petentei .

Învederăm faptul că, în legatura cu realitatea prestărilor de servicii pe care petenta pretinde că i-au fost efectuate de către S.C S S.R.L., ulterior urmăririi penale inițiale, instanța penală, prin Încheierea nr. 25 din 28.05.2014 pronunțată în Camera de Consiliu a Tribunalului Arad – Secția Penală în dosar nr./2014, s-a pronunțat cu privire la existența faptei de evaziune fiscală, săvârșită de reprezentanții legali ai celor două societăți comerciale implicate în tranzacție statuând că „ ***din analiza documentelor justificative prezentate rezultă faptul că SC XSRL, nu a putut justifica realitatea serviciilor de care pretinde că a beneficiat. Se constată astfel, că părțile contractuale au participat în mod voit la întocmirea unor documente care au la baza operațiuni fictive, fiind întrunit astfel elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art.9 al.1 lit.c din Legea nr.241/2005, prin evidențierea în actele contabile a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive.(...)*** ”, astfel că în conformitate cu dispozițiile art. 22 din Codul de procedură penală, dispoziții preluate și la art. 28 din noul Cod de procedură penală rezultă că hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la **existența faptei** de evaziune fiscală.

Astfel cheltuielile cu realizarea serviciilor achiziționate de la SC S SRL în suma de xxxxx lei, nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 21, alin (1) și alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea masei profitului impozabil pentru anul 2011.

În legătură cu obligația fiscală în sumă de xxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală încheiate de către organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad și contestat de către petenta, aratam următoarele:

Suma de xxxx lei reprezintă impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală aferent anului 2011, prin influențarea masei profitului impozabil cu cheltuielile considerate nedeductibile fiscal în sumă totală de xxxxx lei (xxxxx lei + xxxxx lei), așa cum rezulta din constatările din cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Din totalul cheltuielilor nedeductibile, suma de xxxxx lei reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii facturate de SC R SRL, înregistrate de petenta, în cursul anului 2011, în evidența contabilă în contul 628 „ *Cheltuieli cu serviciile executate de terți* ” reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii de reamenajare a unei platforme pentru camioane conform contractului de prestări servicii nr.xxx/25.05.2011 efectuate la sediul firmei din în baza facturii nr.xxx/16.06.2011 în valoare fără TVA de xxxx lei, emisă de SC R SRL.

Referitor la acest capăt de cerere petenta nu prezinta in cuprinsul constatarei formulate motive de fapt și de drept, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 206 din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care contestația va fi respinsă, pentru acest capat de cerere, organele de inspectie fiscala în mod corect și legal considerând cheltuielile aferente serviciilor facturate de SC R SRL. în luna iunie 2011, în suma de xxxxx lei cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil conform prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 11, alin. (1) din același act normativ.

Referitor la dobânzile de întârziere în suma de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr./20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligatia fiscala reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxx lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

2. Cu privire la T.V.A. stabilita suplimentar în suma de xxxxx lei cu majorările de întârziere în suma de xxx lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../20.03.2013 și T.V.A. stabilita suplimentar în suma de xxx lei cu majorările de întârziere în sumă de lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/22.04.2013, se rețin următoarele:

În fapt, S.C. X S.R.L. a derulat în perioada 01.01.2011 – 30.09.2011, tranzacții economice cu SC S SRL, în sumă totală de xxxxxx lei, petenta exercitându-și dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxxxx lei din care: xxxxxx lei în perioada si 01.01.2011 – 31.05.2011 și xxxxxx lei în perioada si 01.06.2011 – 31.09.2011, în baza următoarelor facturi :

- factura nr.01/31.01.2011 în valoare totală de xxxxx lei din care TVA în suma de **xxxxx lei**
- factura nr...../31.03.2011 în valoare totală de xxxxx lei din care TVA în sumă de **xxxxxlei**
- factura nr...../30.06.2011 în valoare totală de xxxxx lei din care TVA în sumă de **xxxx lei**

- factura nr...../31.08.2011 în valoare totală de xxxxx lei din care TVA în sumă de **xxxx lei**
- factura nr...../15.09.2011 în valoare totală de xxxxxx lei din care TVA în sumă de **xxxxlei**

Din examinarea datelor de identificare a acestor facturi, respectiv numărul, data, furnizorul, beneficiarul rezultă că acestea au făcut obiectul urmăririi penale, mai mult, instanța penală, respectiv Tribunalul Arad, prin Încheierea nr. 25 din.05.2014 pronunțată în Camera de Consiliu a Tribunalului Arad – Secția Penală în dosar nr./2014, s-a pronunțat cu privire la existența faptei de evaziune fiscală, săvârșită de reprezentanții legali ai celor două societăți comerciale implicate în tranzacție.

Asupra fondului cauzei, se retine că, pentru justificarea acestor tranzacții, petenta a prezentat contractul de comision nr. xxx din data de 24.01.2011, semnat de Dl. în numele SC SSRL având ca obiect “ *să promoveze imaginea sa, în vederea atragerii de noi clienți care se ocupă cu comercializarea sau procesarea de cereale, prin intermediul Bursei de măfuri, a site-urilor online sau prin orice alte mijloace, atât pe piața românească cât și din comunitatea europeană.* ”

Valoarea contractului s-a stabilit la un comision de minim 10% și maxim 20% din veniturile facturate potențialului client identificat de comisionar. De asemenea, la punctual II “*Obiectul contractului* ” s-a stabilit că “ *rapoartele de informare emise de comisionar sunt singurele documente care atestă ducerea la îndeplinire a obligațiilor contractuale, plata comisionului aferent urmând a se face în baza acestor rapoarte* ”

De asemenea, pentru justificarea plății contravalorii acestor servicii petenta a prezentat în fotocopie înscrisuri denumite „rapoarte de activitate” „situații de lucrări” semnate de Dl. în numele SC S SRL, purtând semnătura acestuia alături de mențiunea „de acord”

În drept, **Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**ART. 11**

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

ART. 127

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

ART. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

ART. 129

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

ART. 145

(...)

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

În stabilirea stării de fapt fiscale s-a avut în vedere Procesul Verbal din data de06.2012 al Gărzii Financiare Arad precum și control încrucișat efectuat la partenerul contractual al petentei SC S SRL din care a rezultat următoarele :

- firma SC S SRL nu funcționează la adresa declarată și nu a fost identificat niciun reprezentant legal, societatea fiind propusă pentru înscrierea pe lista contribuabililor inactivi .

- firma a raportat livrări de bunuri și achiziții de bunuri și servicii în interiorul țării prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru trim I - III 2011.

- a depus Declarația 394 doar pentru sem I 2011, fără a declara însă achizițiile cuprinse valoric în deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru aceeași perioadă.

- s-au constatat neconcordanțe între datele înscrise în deconturile de TVA și cele raportate prin Declarația 394 aferentă sem I 2011.

- firma SC S SRL nu a declarat sume reprezentând obligații datorate bugetului de stat sau bugetului asigurărilor sociale, pe care ar fi trebuit să le declare dacă ar fi avut salariați, ceea ce demonstrează faptul că în aceeași perioadă nu a avut salariați care puteau să realizeze servicii pentru S.C. X S.R.L.;

- nu a depus Declarația privind impozitul pe profit (cod 101) aferentă anului 2011 și nu a avut relații de colaborare cu clienți sau furnizori intracomunitari înainte sau în perioada derulării contractului cu SC X SRL.

Din analiza normelor legale incidente rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, **ci să și demonstreze că serviciile achiziționate au fost în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În legătura cu realitatea prestărilor de servicii pe care petenta pretinde că i-au fost efectuate de către S.C X S.R.L., instanța penală, prin Încheierea nr.din .05.2014 pronunțată în Camera de Consiliu a Tribunalului Arad – Secția Penală în dosar nr./2014, a constatat existența faptei de evaziune fiscală săvârșită de dl. în legătură cu aspectele consemnate în deciziile de impunere contestate, statuând că „ *din analiza documentelor justificative prezentate rezultă faptul că SC X SRL, nu a putut justifica realitatea serviciilor de care pretinde că a beneficiat. Se constată astfel, că părțile contractuale au participat în mod voit la întocmirea unor documente care au la bază operațiuni fictive, fiind întrunit*

astfel elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art.9 al.1 lit.c din Legea nr.241/2005, prin evidențierea în actele contabile a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive.(...).

În ceea ce privește realizarea serviciilor de către SC S SRL, se constată că, din analiza documentelor prezentate de petentă, respectiv a înscrisurilor denumite “rapoarte de activitate” și “situații de lucrări”, petenta nu justifică prestarea efectivă a serviciilor realizate, în condițiile în care aceste documente sunt întocmite cu caracter general și nu conțin informații certe fiind simple corespondente fără valoare juridică cu clienții, iar SC X SRL Arad nu justifică cu alte documente relevante faptul că SC S SRL a căutat și identificat în folosul sau clienții externi, iar veniturile facturate către aceștia ar fi rezultatul acțiunilor derulate de către SC S SRL, încălcând astfel dispozițiile Codului fiscal, mai sus citate.

Având în vedere starea de fapt prezentată la pct. 1 al prezentei decizii coroborat cu faptul că, din documentele analizate a rezultat că firma SC S SRL nu funcționează la adresa declarată, declară date fictive în deconturile de TVA pentru a se sustrage de la plata obligațiilor fiscale, iar începând din ultimul trimestru al anului 2011 nu mai depune declarații de impozite și taxe sau nu le mai declară on-line, organele de inspecție în mod corect și legal au stabilit că SC S SRL are comportamentul fiscal al unei societăți de tip fantomă, care a emis documente în care sunt consemnate operațiuni fictive, rezultând faptul că facturile emise de către S.C S S.R.L., reprezintă **documente fictive care se interpun, (la nivelul scriptic al circuitului documentelor), între livrarile efectuate către partenerii externi ai SC X SRL, fiind folosite doar ca și documente pentru înregistrarea unor cheltuieli fictive și a unui TVA fictiv cu scopul diminuării în mod artificial a masei impozabile a petentei care solicită astfel în mod nejustificat rambursare de TVA pentru aceste operațiuni.**

Mai mult, în ceea ce privește posibilitatea diminuării masei impozabile și implicit a impozitului pe profit prin înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, precum și a exercitării dreptului de deducere a TVA cuprins în documente care nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA (în cauza dedusă judecătii este vorba despre insuficiența informațiilor care a generat imposibilitatea demonstrării de către petenta a realității acestor operațiuni) s-a pronunțat Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art. 145 alin. 8 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă, prin care s-a decis:

« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:

« Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.»

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestațiilor s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația

fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că serviciile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: prestările de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile prestate au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contrar susținerilor petentei, simpla achiziție a unor servicii, pentru care deține o factură întocmită în condițiile legii, nu constituie o prezumție a utilizării în scop economic a acestora, în vederea realizării obiectului său de activitate, în condițiile în care așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală, societatea petentă nu poate prezenta organelor de inspecție fiscală alte documente care să ateste realitatea efectuării acestor achiziții de servicii, organele fiscale făcând aplicabilitatea normelor legale mai jos citate, respectiv:

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

coroborat cu HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege.”

Astfel, în condițiile în care petenta nu a probat realitatea efectuării serviciilor evidențiate în facturile fiscale emise de către SC S SRL către SC X SRL, coroborat cu faptul că organele de urmărire penală, respectiv instanța de judecată a reținut comiterea faptei de evaziune fiscală în sarcina d-lui în legătură cu operațiunile consemnate în facturile referitor la care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA refuzat de organele de inspecție fiscală, conform deciziilor de impunere contestate, reprezintă aspecte care confirmă faptul că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că scopul esențial al acestor operațiuni a fost obținerea unui avantaj fiscal de către societatea petentă, respectiv înregistrarea unor cheltuieli fictive cu consecința diminuării masei impozabile a profitului și a exercitării dreptului de deducere a unei TVA fictive, cu scopul diminuării în mod artificial a masei impozabile a profitului petentei și stabilirea eronată a obligațiilor de natura TVA având ca scop final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat al statului, avantaj care este contrar obiectivului urmărit prin aplicarea dispozițiilor relevante din Directiva TVA precum și din legislația națională, și reprezintă garantarea neutralității impozitării tuturor activităților economice indiferent de scopurile și de rezultatele acestor activități.

Urmare a celor prezentate anterior, rezulta că operațiunile înscrise în facturile emise SC S SRL și înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL nu reprezintă activități economice astfel cum acestea sunt definite la art. 127, alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ca fiind „activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”. Pe cale de consecință, aceste operațiuni nu reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, întrucât nu îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 126, alin. (1), lit. a) – d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva 2006/112 (a se vedea printre altele Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 36, precum și Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50). În această privință, Curtea Europeană

de Justitie a statuat deja că justitiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept al Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 32, precum și Hotărârile citate anterior Halifax și alții, punctul 68, și Kittel și Recolta Recycling, punctul 54).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârile Fini H, punctele 33 și 34, și Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Hotărârea din 29 martie 2012, Véleclair, C-414/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 32).

Astfel având în vedere cele de mai sus precum și faptul că, dacă petenta nu ar fi înregistrat în evidența contabilă facturile de prestări servicii prezentate anterior, ar fi înregistrat o TVA de rambursat mai mică față de TVA declarată și solicitată la rambursare, coroborat cu faptul că în sarcina reprezentantului petentei, dl., administrator, s-a constatat fapta de evaziune fiscală, rezultă că aceste operațiuni au avut drept obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat al statului.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au constatat faptul că scopul esențial al acestor achiziții nu îl reprezintă o livrare de bunuri și/sau prestare de servicii, neconstituind decât un artificiu prin care se urmărește înregistrarea unor cheltuieli fictive și a unui TVA fictiv cu scopul diminuării în mod artificial a masei impozabile a petentei având ca scop final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat al statului, lucru care a fost prezentat anterior.

În susținerea celor invocate mai sus este și jurisprudența europeană (cazul C-255/02 – Halifax & others) care statuează că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația “normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, precum și a jurisprudenței Curții Europene de Justiție invocată în cuprinsul prezentei, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au efectuat regularizarea TVA deductibilă, prin respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC S SRL, solicitat la rambursare, în suma totală de **xxxxx lei** din care: 176.219 lei, în perioada 01.01.2011 – 31.05.2011, prin Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013 și xxxxxxxx lei, în perioada și 01.06.2011 – 30.09.2011, prin Decizia de impunere nr. F-AR/22.04.2013.

Referitor la argumentele invocate în cuprinsul contestației, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece prestarea efectivă a acestor servicii nu este probată de către petentă cu înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală, sarcina probei

fiind o obligație ce îi incumbă petentei conform art. 65 Cod procedură fiscală coroborat cu jurisprudența europeană.

Solicitarea d-lui Avocat, conținută în adresa fără număr și fără dată, înregistrată la A.J.F.P Timiș sub nr...../25.03.2015 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../02.04.2015 ”(...) *va solicitam respectuos sa solutionati CONTESTATIA formulata impotriva Deciziei de impunere nr.F-AR/20.03.2013, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.R.F.P Arad in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-AR/20.03.2013 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.R.F.P Arad, intrucat suspendarea solutionarii acestuia nu se mai impune, deoarece plangerea penala formulata impotriva subscrisei, a fost clasata prin ordonanta din data de .08.2014 din dosarul nr...../2013.(...)*

Avand in vedere ca a expirat termenul pentru solutionarea contestatiei, va rugam sa ne comunicati raspunsul dvs. la contestatie in termen de 5 zile de la data prezentei, in caz contrar urmand sa ne adresam instantei de judecata si fara acest raspuns. ”, a fost arhivată la dosarul cauzei, însă în lipsa împuternicirii avocațiale conform art. 206 Cod procedura fiscală care să facă dovada calității de reprezentant al petentei a d-lui Av., în condițiile în care contestațiile au fost semnate de Dl. în calitate de administrator al SC X SRL, aceasta nu a putut fi luată în considerare, D.G.R.F.P Timișoara procedând la soluționarea pe fond a contestațiilor urmare adresei Activității de Inspectie Fiscala Arad nr...../26.01.2015 și a scrisorii din Dosar nr...../2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../15.04.2015.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de xxx lei aferente TVA stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013 și în sumă totală de xxxx lei (xxxx lei majorari de întârziere și xxxx lei penalitati de întârziere) calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR/22.04.2013, se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei calculată prin Decizia de impunere nr. F-AR/20.03.2013 și în sumă de xxxx lei calculată prin Decizia de impunere nr. F-AR/22.04.2013, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 65, art. 214, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 10.4 din Ordinul nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.28, art.22, art. 200, art. 346 din Codul de

Procedura Penală din 12 noiembrie 1968, republicat, cu modificările și completările ulterioare, art. 28 din Noul Cod de procedură penală, art. 11, art. 19, art. 21, art. 126, art. 127, art. 128, art. 129, art. 145, art. 145¹, art. 146, art. 147, art. 155 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, în baza referatului nr. _____, se

DECIDE

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de **xxxxxx lei**, reprezentând:

- xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată
- xxxxx lei majorări de întârziere
- xxxxxxx lei impozit pe profit
- xxxxx lei majorări de întârziere
- xxxxx lei penalitățile de întârziere,

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de **xxxx4 lei**, reprezentând:

- xxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată
- xxxx lei majorări de întârziere
- xxxx lei penalități de întârziere aferente TVA

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. X S.R.L.
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.