

**DECIZIE nr. 2310/18.02.2019**

privind contestația formulată de X SRL  
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../29.06.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara cu adresa nr. ....../27.06.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../29.06.2018 asupra contestației formulate de

AX SRL

CF: .....

cu sediul în Timișoara.....

înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara sub nr. ....../20.06.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../29.06.2018.

Petenta X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ...../26.04.2018 emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ...../26.04.2018** emis de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

*“Rezultatul inspecției fiscale*

**(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de**

*inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

**(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

*b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

*c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”*

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

*“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

**(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:**

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*

*b) prin **decizie de impunere** emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.

**Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara, se rețin următoarele:**

Suma totală contestată este de xxxxxx lei reprezentând:

- impozit pe profit in suma de xxxxxxxx lei;
- taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxxxxxx lei;

Contestația a fost semnată de dl. CH, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-TM 31/26.04.2018 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara, respectiv data de 07.05.2018, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I. Petenta X SRL contestă Decizia de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../26.04.2018 emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală solicitând anularea în tot a actelor contestate, pentru următoarele motive:

**Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de xxxxxxxxlei, stabilit ca urmare a nerecunoașterii facilității fiscale privind unele sume acordate cu titlu de sponsorizare in anii 2012,2013,2014**, petenta susține nelegalitatea și netemeinicia actelor contestate din perspectiva impozitului pe profit suplimentar, în quantum total de xxxxxxxx lei, stabilit ca urmare a nerecunoașterii facilității fiscale privind unele sume acordate cu titlu de sponsorizare în anii 2012, 2013 și 2014 arătând că:

**A. Decizia de impunere nu este motivată**

Astfel, susține că, în cuprinsul deciziei de impunere, dar și al Raportului de inspecție fiscală sunt menționate o serie de texte legale din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, fără ca aplicabilitatea acestor texte legale în situația societății să fie argumentată.

În Raportul de inspecție fiscală se arată doar că dl. CD are atât calitatea de membru fondator și președinte (director executiv) al Consiliului de conducere al Asociațiilor în discuție, cât și calitatea de administrator al societății contestatoare Motivația înscrisă în Raportul de inspecție fiscală că dl. CD are atât calitatea de membru fondator și președinte (director executiv) al Consiliul de conducere al Asociațiilor în discuție, cât și calitatea de administrator al societății petente.

Însă, în opinia sa, nu se probează în schimb că acest motiv de fapt se încadrează în ipotezele normelor juridice, în temeiul cărora a fost

infirmată facilitatea fiscală prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. p) Cod fiscal 2004, respectiv art. 6 lit. c) și art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Astfel, în considerarea celor mai sus, solicită organului de soluționare a contestației să ia act de faptul că decizia de impunere nu este motivată, neîndeplinind cerința obligatorie de la art. 46 alin. (2) lit. f) Cod procedură fiscală, actul de impunere fiind astfel lovit de o nulitate condiționată de vătămarea ce a fost cauzată societății sale prin stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în cuantum de xxxxxxx lei.

***B. Dispozițiile art. 6 lit. c) și cele ale art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea nu sunt aplicabile în situație de față***

În acest sens susține că, echipa de inspecție fiscală nu a motivat aplicabilitatea dispozițiilor din Legea sponsorizării prin raportare la toate circumstanțele relevante în cauză, arătând, în continuare raportat la ipotezele normelor legale invocate, faptul că tratamentul fiscal aplicat de către echipa de inspecție fiscală este contrar legii.

***B.1. Analiza prevederilor art. 6 lit. c) Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea:***

Citează dispozițiile acestei prevederi legale și susține că, din textul legal rezultă că facilitatea fiscală prevăzută la art. 8 din același act normativ, astfel cum a fost modificat prin art. 21 alin. (4) lit. p) Cod fiscal 2004, nu se acordă dacă sunt îndeplinite trei condiții în mod cumulativ:

1 sponsorizarea trebuie să fie efectuată de către o PERSOANĂ JURIDICĂ;

2. persoana juridică care efectuează sponsorizare trebuie să CONDUCĂ SAU SĂ CONTROLEZE persoana juridică sponsorizată;

3. conducerea sau controlul trebuie să fie exercitate în mod DIRECT.

Astfel, în opinia petentei, singura condiție care este îndeplinită în cauza de față este prima, și anume că sponsorizarea „A”, „ACS” și a „ACF” a fost efectuată de către o persoană juridică, respectiv de către societatea petentă, celelalte două condiții nefiind îndeplinite.

Petenta afirmă că, nu conduce și nici nu controlează cele trei entități non-profit, nu este nici membru în respectivele organizații non-profit, astfel încât să decidă, în cadrul Adunării Generale a membrilor, cu privire la activitatea acestora, să efectueze controlul acestor activități și, în general, să fie „părtașă” la îndeplinirea tuturor atribuțiilor care revin Adunării Generale a membrilor ope legis sau în baza actelor constitutive și a statutelor organizațiilor non-profit în discuție.

De asemenea, nu are nicio calitate în cadrul organelor executive ale organizațiilor non-profit în discuție: nu are calitatea de Președinte al Consiliului de Conducere/Comitetului director, membru al Consiliului de Conducere/Comitetului Director și nici calitatea de Director executiv.

În susținerea celor mai sus arătate, anexează la contestație actele constitutive și statutele asociațiilor (ANEXA NR. 1 la contestație).

Nici cea de-a treia condiție din cele enumerate în actul normativ, afirmă că, nu este îndeplinită, cu privire la controlul sau conducerea directă, în lipsa unei definiții exprese a noțiunii de control sau conducere directă, din cuprinsul art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994, fiind în opinia sa, relevante definițiile de la art. 27, alin. (4) din Codul de procedură fiscală 2004 [preluate și la art. 25 alin. (4) Cod fiscal 2016], citate în cuprinsul contestației.

Din aceste prevederi rezultă, în opinia sa, următoarele:

- controlul presupune deținerea majorității drepturilor de vot în adunarea asociațiilor, în consiliul de administrație sau în consiliul director al unei entități;

- controlul direct (astfel cum rezultă din interpretarea per a contrario a definiției controlului indirect) presupune ca aceste majorități să fie deținute de însuși persoana juridică în discuție și nu prin intermediul altor persoane (pe care la rândul său le controlează în mod direct sau indirect).

Or, solicită organului de soluționare a contestației să ia act de faptul că, în situația de față, astfel cum impune textul art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994, petenta nici măcar nu este membră a acestor Asociații, astfel încât nici nu poate conduce sau controla entitățile non-profit; cu atât mai puțin se poate susține că s-ar fi aflat în prezența unui control sau a unei conduceri directe.

Nu se poate susține că societatea petentă ar controla direct „AF”, „ACS” sau „ACF” prin intermediul administratorului său, dl. Cardoso Horia Dan din următoarele motive:

- dl. CH este o persoană fizică și nu una juridică, astfel cum impun dispozițiile art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994;

- calitatea de membru sau de președinte în Consiliul de conducere/Comitetul Director ale respectivelor organizații non-profit a dlui. CHD, nu conferă societății petente dreptul de a vota în adunarea generală sau în Consiliul de conducere/Comitetul Director ale entităților respective și, prin urmare, de a-i conduce activitatea.

Chiar dacă legislația nu ar condiționa existența unui control sau a unei conduceri atare, directe, nici cerința existenței unui control indirect nu este îndeplinită. Astfel, nu se poate susține că societatea petentă, prin administratorul său, conduce sau controlează entitățile non-profit, având în vedere următoarele:

*a) Din actul constitutiv și din statutul „AF” rezultă următoarele:*

- membrii Asociației (care au calitatea și de membri fondatori sunt în număr de trei: dl. CHD, dl. JD și dl. LD.

- adunarea generală este formată din toți membrii Asociației (art. 21 din Actul constitutiv și din Statut);

- toți membrii Asociației au drept de vot egal, iar hotărârile sunt statutare dacă sunt aprobate cu votul minim a 50% + 1 persoană din numărul celor prezenți sau reprezentați în Adunare (art. 25 din Actul constitutiv și din Statut).

- președintele Comitetului director al Asociației este dl. CHD (art. 29 din Actul constitutiv și art. 27 din Statut), însă atribuțiile sale se rezumă la reprezentarea Asociației în relațiile cu terții, cu mențiunea expresă că nu are atribuții de gestiune a patrimoniului Asociației, astfel cum rezultă din art. 31 din Actul constitutiv și din Statut. Dimpotrivă, activitatea curentă a Asociației, între ședințele Adunării Generale, este asigurată de Comitetul Director (art. 20 din Actul constitutiv și din Statut);

- comitetul director este compus din cei trei membri ai Asociației, astfel cum rezultă din prevederile art. 29 din Actul constitutiv, respectiv art. 27 din Statut

- ședințele Comitetului director sunt statutare în prezența a cel puțin trei membri sau în ipoteza în care acest cvorum minim se obține dacă membri cu drept de vot, care nu pot participa la ședință, își trimit votul prin poștă, fax sau delegat. Hotărârile se adoptă cu majoritatea voturilor membrilor prezenți luând în considerare și voturile transmise prin corespondență dacă este cazul (art. 36 și 37 din Actul constitutiv și din Statut). Prin urmare, deciziile în Comitetul director nu vor putea fi adoptate niciodată de o singură persoană, fiind necesare, în condițiile în care Comitetul director are un număr de 3 membri, voturile a două persoane pentru adoptarea unei hotărâri.

*b) Din actul constitutiv și din statutul „ACS” rezultă următoarele:*

- membrii asociației (care au calitatea și de membrii fondatori) sunt în număr de trei: dl. CHD, dl. OH și dl. OPE.

- adunarea generală este formată din toți membrii Asociației (art. 7 din Actul constitutiv și din Statut);

- toți membrii Asociației au dreptul la un singur vot, iar hotărârile se adoptă cu majoritatea simplă a membrilor prezenți (art. 7 din Actul constitutiv și din Statut).

- președintele Consiliului de conducere al Asociației este dl. CHD (art. 8 din Actul constitutiv și art. 27 din Statut), însă atribuțiile sale se rezumă la reprezentarea Asociației în relațiile cu terții, prezidarea ședințelor organelor de conducere, convocarea Consiliului de conducere, propunerea pentru primirea sau excluderea de membri și efectuarea altor măsuri pentru realizarea scopului Asociației, dar numai cu consultarea Consiliului de conducere (art. 11 din Actul constitutiv și din Statut);

- Consiliul de conducere este compus din cei trei membri ai Asociației, astfel cum rezultă din prevederile art. 8 din Actul constitutiv și din Statut.

- hotărârile Consiliului de conducere se iau cu votul majorității membrilor acestui organ de conducere, iar dacă o astfel de majoritate nu poate fi întrunită, hotărârea se va adopta într-o nouă ședință cu majoritatea simplă a membrilor prezenți. Similar celor menționate mai sus, determinarea unei majorități simple implică prezența la ședință a cel puțin doi membri, fiind imposibilă stabilirea unei astfel de majorități prin raportare la o singură persoană.

Prin urmare, în opinia sa, nici în cazul acestei Asociații, nu se poate susține că societatea contestatoare exercită, prin intermediul dlui. CHD, acțiuni de control sau de conducere, în considerarea faptului că acesta beneficiază de un singur vot atât în Adunarea Generală, cât și în Consiliul de conducere, acest singur vot nefiind suficient pentru a controla sau a conduce o entitate.

*c) Din actul constitutiv și din statutul „ACF” rezultă următoarele:*

- membrii fondatori ai Asociației sunt domnii CHD, IP și IC Valentin (art. 1 din Actul constitutiv și din Statut);

- adunarea generală este formată din toți membrii Asociației (art. 6 din Actul constitutiv și art. 13 din Statut), iar președintele Adunării generale este dl. Iuliu Padurean (art.6 din Actul constitutiv);

- toți membrii Asociației au drept de vot egal, iar hotărârile sunt statute dacă sunt adoptate cu votul a cel puțin jumătate plus unu din numărul celor prezenți sau reprezentați (art. 20 din Statut); prin urmare, pentru adoptarea hotărârii este necesar votul a cel puțin doi membri, chiar și la a doua convocare a adunării (când cворumul este întrunit prin raportare la numărul persoanelor prezente), votul unei singure persoane nefiind suficient pentru îndeplinirea cerinței de jumătate plus unu;

Directorul executiv al Asociației este dl. CHD (art. 6 din Actul constitutiv), care funcționează în subordinea Adunării Generale și conduce activitatea Asociației între ședințele Adunării Generale (art. 13 din Statut); Adunarea Generală este cea care controlează activitatea Directorului executiv (art. 16 din Statut ).

Ca atare, în opinia petentei, nu se poate susține că societatea conduce sau controlează direct „ACF” prin intermediul dlui. CHD, acesta beneficiind de un singur vot în cadrul Adunării Generale, iar în calitate de Director executiv, dl. CHD este subordonat voinței Adunării generale.

Susține că, Jurisprudența instanțelor naționale confirmă interpretarea dată textului legal al art.6 lit. c din Legea nr.32/1994, invocând în susținerea cauzei Sentința civilă nr.724/04.03.2016 pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr.753/2/2015, precum Decizia nr.2094/22 iunie 2016 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

***B.2. Analiza prevederilor art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea***

În ce privește cel de-al doilea temei legal invocat de către organul de inspecție fiscală și anume art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994, petenta solicită organului de soluționare a contestației să țină cont de faptul că art. 10, alin. (1) din Legea sponsorizării se referă strict la direcționarea/influențarea activității persoanei juridice sponsorizate, indiferent de un eventual control sau conducere directă, de către sponsor, a persoanei juridice sponsorizate.

Această concluzie rezultă din interpretarea sistematică a prevederilor Legii sponsorizării: ipoteza existenței controlului sau a conducerii directe este reglementată de prevederile art. 6, la art. 10 fiind reglementată strict ipoteza în care sponsorul, prin sponsorizarea efectuată, ar urmări dirijarea activității persoanei juridice sponsorizate. Prin urmare, în situația de față, în opinia petentei, nu are nicio relevanță calitatea deținută de dl. Cardoș Horia Dan în cadrul acestor Asociații și în cadrul societății reclamante. Analiza se impune a fi efectuată strict din punct de vedere al relației dintre societatea contestatoare și Asociații, stabilită prin contractul de sponsorizare.

Or, din contractele de sponsorizare încheiate de către societatea contestatoare cu „AF”, „ACS și ACF”, pe care le anexează la contestația formulată (ANEXA NR. 4 la contestație), nu rezultă că societatea petentă a condiționat efectuarea sponsorizării de îndeplinirea de către aceste Asociații a anumitor activități; dimpotrivă, societatea petentă s-a obligat să efectueze sponsorizările pentru susținerea obiectelor de activitate ale acestor Asociații sau pentru sprijinirea unor programe inițiate de aceste Asociații.

Prin urmare, solicită organului de soluționare să ia act de faptul că restricțiile de la art. 6 lit. c) și art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 se aplică doar sponsorizărilor, nu și actelor de mecenat. Scopul unor acte de sponsorizare încheiate de petentă cu cele trei Asociații putea fi obținut și prin intermediul actelor de mecenat, încheiate direct cu persoanele fizice beneficiari finali ai mijloacelor financiare, caz în care dispozițiile mai sus menționate puteau fi eludate. Cum scopul petentei nu a fost de a controla, conduce, direcționa activitatea entităților non-profit, s-a recurs la efectuarea de sponsorizări, astfel încât entitățile non-profit, beneficiare ale sponsorizării să decidă, în mod liber și în acord cu scopul acestora modalitatea de valorificare a fondurilor astfel obținute.

Concluzionează că, în legislația fiscală nu există niciun temei care ar permite organelor fiscale să aplice un astfel de tratament în situații de natura celei în discuție, Codul fiscal prevăzând expres și limitativ care sunt entitățile transparente din punct de vedere fiscal, aplicarea unei asemenea tratament prin analogie în privința altor entități fiind interzisă.

În considerarea argumentelor expuse solicită admiterea contestației prealabilă cu privire la impozitul pe profit suplimentar în quantum de 80.874 lei.



**Referitor la impozitul pe profit în sumă de xxxxxx lei și TVA în suma de xxxxxx lei, stabilite suplimentar în relația cu furnizorul R SRL, petenta susține nelegalitatea și netemeinicia actelor contestate din perspectiva acestor obligații fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa aducând în susținerea cauzei următoarele argumente:**

***A. Decizia de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 și Raportul de inspecție fiscală nr. F- TM ...../26.04.2018 nu sunt motivate***

Solicită organului de soluționare să ia act de faptul că echipa de inspecție fiscală nu a respectat prevederile art. 6 alin. 1, art. 46 alin.2 lit. e și f, art.73 alin.2 din Codul de procedura fiscală, pe de o parte, neîndeplinindu-și obligațiile care îi reveneau, iar, pe de altă parte, exercitându-și dreptul de apreciere și rolul activ doar în măsura în care au condus spre rezultatul dorit de către aceasta. Or, astfel cum rezultă din cuprinsul textelor legale ale art. 6 alin. (1) și ale art. 7 alin. (3) Cod procedură fiscală 2016, susține că, exercitarea acestor drepturi comportă și o obligație, și anume cea de administrare a mijloacelor de probă prevăzute de lege și de identificare și luare în considerare a tuturor circumstanțelor edificatoare care conturează situația fiscală; de altfel, această obligație corelativă este confirmată prin prevederile art. 73 alin. (2) Cod procedură fiscală 2016 și prin teza a doua a prevederilor art. 7 alin. (3) din același act normativ.

Prin urmare, consideră că probele administrate de către echipa de inspecție fiscală în dovedirea infirmării deductibilității cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor efectuate de societatea contestatoare de la furnizorul R SRL, sunt după cum urmează:

- constatările din cuprinsul Procesului-verbal nr..... din .....noiembrie 2016, întocmit de Direcția Regională Antifraudă Fiscală ..... (ANEXA NR. 5 la contestație );

- consultarea bazei de date ANAF, din care rezultă că furnizorul nu a depus situațiile financiare anuale din anul 2014, nu a declarat livrările către petentă în declarațiile 394 și 300 aferente lunii iulie 2014 și a fost declarat contribuabil inactiv începând cu data de 02.12.2015.

Cu referire la aceste probe, petenta susține că:

- presupusele mijloace de probă utilizate de echipa de inspecție fiscală nu sunt suficiente, iar rezultatul lor nu este concludent, pentru a se considera îndeplinită obligația de motivare a actului administrativ fiscal reprezentat de decizia de impunere care face obiectul prezentei contestații.

- aspectele presupus a fi „dovedite” prin administrarea probelor mai sus menționate, nu pot fi imputate, folosite împotriva societății contestatoare, atât timp cât echipa de inspecție fiscală nu a dovedit, pe

baza unor elemente obiective, că societatea contestatoare a știut sau ar fi trebuit să știe că participă la o pretinsă fraudă în materie fiscală.

- deține mijloacele de probă care demonstrează, contrar susținerilor echipei de inspecție fiscală, faptul că achizițiile efectuate, în lunile iunie și iulie 2014, de la R SRL sunt reale îndeplinindu-și astfel obligațiile ce îi revin în temeiul prevederilor art. 10 alin. (2) și art. 73 alin. (1) Cod procedură fiscală 2016.

**A.1 Cu privire la lipsa administrării unor probe suficiente și concludente în susținerea caracterului fictiv al achizițiilor efectuate de către petentă de la R SRL, petenta susține următoarele:**

Prin Procesul - verbal nr. .... /25.11.2016, redat în cuprinsul contestației, petenta arată că, Direcția Regională Antifraudă Fiscală ..... nu au contestat faptul că bunurile înscrise în cele 12 facturi emise de R SRL au intrat efectiv în gestiunea societății petente, ci doar că aceste achiziții au fost, în fapt, efectuate de către petenta de la societatea PF LTD din Irlanda și că R SRL s-a interpus în circuitul de aprovizionare, argumente care, în opinia sa prezintă o serie de deficiențe redată în cuprinsul contestației

Cu toate acestea, deși Direcția Regională Antifraudă Fiscală ..... nu a contestat că bunurile au intrat în mod efectiv în gestiunea societății, echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de acest aspect.

Cu privire la celălalt „mijloc de probă” utilizat de către echipa de inspecție fiscală reprezentat de consultarea bazei de date a ANAF, proba administrată fiind informațiile obținute ca urmare a acestei consultări, petenta solicită organului de soluționare a contestației să observe că un asemenea mijloc de probă nu este prevăzut nici de prevederile art. 55 Cod procedură fiscală și nici de prevederile dreptului comun.

Apoi, afirmă că, în mod convenabil, echipa de inspecție fiscală a omis să menționeze că, din aceleași verificări ale bazei de date ANAF, rezultă că în perioada iunie-iulie 2014, R SRL figurează cu 10 transporturi ce reprezintă achiziții intracomunitare de carne, produse din carne și legume-fructe, astfel cum au constatat inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ..... prin Procesul-verbal nr. .... /25.11.2016 și că „Deși unele din CMR - uri (încărcate în aplicația ANAF) sunt puțin lizibile, toate au vizibil înscrisă la rubrica «societate emitentă a CMR-ului» sub formă de ștampilă numele societății P LTD, cod IE ....., împreună cu specificațiile C.....”.

Mai mult, susține că, echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont că cea mai mare parte a livrărilor a fost declarată de către R SRL, în speță fiind vorba de livrările efectuate în cursul lunii iunie 2014, astfel cum rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, dar și din anexa nr. 10 la acest raport „Diferențe D394 anul 2014”. Astfel, coroborând informațiile reținute

în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și în anexele 10 și 13 la acesta, în opinia petentei rezultă faptul că furnizorul R SRL a declarat în Declarația privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul național (D394) livrările aferente lunii iunie către societatea petenta, dar nu și cele aferente lunii iulie, în speță suma de xxxxxxx lei.

Totodată, în opinia petentei faptul că furnizorul nu și-a îndeplinit o parte din obligațiile declarative nu poate fi pus în sarcina societății petente, astfel cum rezultă în mod expres din jurisprudența CJUE în materie.

În concluzie susține că, organul de inspecție nu a dovedit, prin administrarea unor probe concludente, pertinente și utile, constatările sale cu privire la activitatea tranzacțiilor desfășurate de societatea petentă cu R SRL, având în vedere că, mijloacele de probă utilizate, fie au fost stilizate în mod trunchiat, fie nu sunt prevăzute de lege.

#### ***A.2. Cu privire la imposibilitatea utilizării împotriva societății contestatoare a neregularităților constatate în amonte la SC R Prod SRL***

Petenta susține că, organele fiscale nu sunt îndreptățite să folosească, în vederea refuzării dreptului petentei de a deduce cheltuielile și TVA aferente achizițiilor efectuate, în iunie și iulie 2014, de la SC R SRL, aspecte ce țin de comportamentul fiscal al furnizorului, iar considerentele CJUE a căror concluzii sunt citate în cuprinsul contestației, în opinia sa, sunt tranșante în acest sens ( Hotărârea pronunțată în Cauzele reunite C-80/11 și C-142/11, Mahageben și David, Hotărârea pronunțată în Cauza c-78/12 Evita-k, )

Arată că, în condițiile în care a declarat achizițiile realizate în anul 2014 de la R SRL și a dat dovadă, de la înființare și până în prezent, de un comportament fiscal adecvat, iar furnizorul său s-a sustras de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, nu se poate acorda o valoare probatorie absolută faptului că SC R SRL nu și-a îndeplinit obligațiile declarative.

Prin urmare, solicită organului de soluționare a contestației să ia act ce faptul că scopul final al echipei de inspecție fiscală a fost cel de a impune în sarcina societății petente nu numai TVA și impozitul pe profit pe care furnizorul său a omis să declare și să le achite, și anume cele aferente facturilor emise în luna iulie 2014, ci și TVA și impozitul pe profit care au fost declarate și achitate de către acest furnizor, și anume cele aferente facturilor emise în luna iunie 2014 (din actul de control rezultă că furnizorul R SRL și-a îndeplinit obligațiile fiscale în privința sumelor evidențiate în facturile emise în luna iunie 2014).

Totodată, susține că, echipa de inspecție fiscală nu a demonstrat, pe baza unor elemente obiective, că societatea contestatoare a știut sau ar fi trebuit să știe că participă la o fraudă în materie fiscală și că cele două presupuse probe administrate de echipa de inspecție fiscală nu se încadrează în sfera elementelor obiective, întrucât reprezintă aspecte pe

care societatea petentă nu este obligată și nici nu poate să le verifice (faptul că furnizorul nu și-au îndeplinit obligațiile declarative), iar constatările preluate din Procesul-verbal nr...../25.11.2016, întocmit de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală ....., pe de o parte au fost preluate în mod trunchiat, iar pe de altă parte, nu a fost verificată corectitudinea respectivelor constatări, atât sistematic, cât și prin raportare la alte probe.

Astfel, susține că, obligația organelor fiscale de a proba, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al tranzacțiilor este cel de a se obține un avantaj fiscal este instituită și de prevederile art. 11 alin. (12) Cod fiscal 2016 (consfințire a constatărilor CJUE din hotărârea pronunțată în cauza Halifax, C- 255/02).

O astfel de abordare reprezintă o încălcare a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și CEDO privind comportamentul fiscal al furnizorilor și cu privire la tranzacțiile aflate pe lanțul client - furnizor. CJUE a adoptat o soluție care să interpreteze dreptul UE (Directiva a VI-a și ulterior Directiva TVA) în așa fel încât, pe de o parte, să elimine dreptul de deducere pentru operatorii economici implicați în cazuri/lanțuri de fraudă și, pe de altă parte, să nu facă exercitarea dreptului de deducere extrem de dificilă sau chiar imposibilă.

Prin urmare concluzionează că echipa de inspecție fiscală a invocat în fundamentarea soluției sale aspecte a căror verificare nu poate fi impusă petentei (ținând exclusiv de atribuțiile de control ale organelor fiscale) și în același timp, nu s-a probat, în mod obiectiv, că petenta a știut sau ar fi trebuit să știe că participă la o fraudă în materia TVA.

### ***B. Achizițiile efectuate, în perioada iunie-iulie 2014, de către societatea contestatoare de la R SRL sunt reale.***

Petenta solicită a se lua act de faptul că, în niciun moment, echipa de inspecție nu a pus sub semnul întrebării realitatea achizițiilor efectuate de către R SRL de la .....din Irlanda, despre care se face vorbire în Procesul - verbal nr. ....../25.11.2016, întocmit de Direcția Regională Antifraudă Fiscală..... și în mod similar, echipa de inspecție fiscală nu a infirmat realitatea revânzării aceluiași bunuri, de către petentă, către partenerii săi de afaceri, prezentând în mod detaliat motivele începerii și încetării colaborării cu R SRL.

Învederează, prin anexarea de documente justificative (anexele nr.6-9 la contestație), trasabilitatea bunurilor achiziționate de la furnizorul R SRL, din momentul achiziției și până în momentul vânzării către clienți.

Prin urmare, din documentele anexate, afirmă că, se poate observa faptul că odată marfa achiziționată de la furnizorul R SRL a fost revândută sau donată, după caz, fapt ce infirmă concluziile echipei de inspecție

fiscală privind caracterul nereal al achizițiilor efectuate de către societatea petentă de la R SRL.

Invocând jurisprudența CJUE în materia TVA din cuprinsul Hotărârii pronunțată în cauza C-273/11, Mecsek Gabona, subliniază că, în cauza de față, echipa de inspecție fiscală, deși conchide implicit că s-a comis o fraudă în materie fiscală, nu demonstrează că societatea petentă a fost de rea-credință, respectiv că a știut sau că ar fi trebuit să știe că participă la o asemenea fraudă. Faptul că reaua-credință trebuie dovedită rezultă din principiul general de drept comun conform căruia buna-credință se prezumă, confirmat în mod expres și de prevederile art. 12 alin. (4) Cod procedură fiscală 2016.

În concluzie, susține că, s-a argumentat în cuprinsul contestației faptul că, motivele de fapt prezentate inclusiv preținsele probe utilizate de către echipa de inspecție fiscală, nu se circumscriu unei motivări corespunzătoare a actului administrativ fiscal.

În continuare, învederează organului de soluționare a contestației că nici temeiurile de drept invocate de către echipa de inspecție fiscală nu se circumscriu unei asemenea motivări din următoarele motive:

***B1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit în mod suplimentar***

- invocarea de către organul de inspecție fiscală a comportamentului inadecvat al R SRL nu este în măsură să afecteze drepturile în materie fiscală ale societății petente, atât timp cât aceasta a avut un comportament fiscal adecvat.

- prevederile art. 19 alin. (1) Cod fiscal 2004 și pct. 12 din normele metodologice aferente nu fac decât să reglementeze modalitatea de calcul a profitului impozabil și să enumere elemente similare veniturilor și cheltuielilor, neavând nicio importanță din punct de vedere al stabilirii caracterului real al tranzacțiilor desfășurate de societatea contestatoare cu R SRL sau cu determinarea faptului dacă cheltuielile înregistrate de petentă cu respectivelor achiziții sunt deductibile sau nu.

- condiția impusă de prevederile art. 21 alin. (1) Cod fiscal, care stabilesc regula de principiu cu privire la deductibilitatea cheltuielilor (să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile), este îndeplinită în situația de față, întrucât astfel cum s-a arătat la pct. B din contestație, bunurile achiziționate de petenta de la R SRL au fost revândute, în urma acestor operațiuni petenta înregistrând venituri impozabile.

- organul de inspecție fiscală invocă, în mod netemeinic, prevederile art. 21 alin. (4) lit. 1) Cod fiscal 2004 și pct. 44 din Normele metodologice date în aplicare, coroborate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991, întrucât aceste texte reglementează situația în care contribuabilul nu deține un document justificativ în baza căruia să fie înregistrate cheltuielile în contabilitate și prin care se face dovada (formală) a operațiunii sau a intrării în gestiune.

- prevederile art. 11 alin. (1) Cod fiscal 2004 au fost invocate in mod arbitrar de către organul de inspecție fiscală, fără a se a justifica aplicarea acestei prevederi.

- cu privire la neîndeplinirea condițiilor prevăzute în Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar - contabile (anexa nr. 2 la Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile)

### ***B.2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar***

- concluziile organului de inspecție fiscală cu privire la justificarea dreptului de deducere sunt profund neîntemeiate, fiind contrare dispozițiilor legale și jurisprudenței CJUE în materia TVA.

- în justificarea refuzării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de societatea contestatoare de la R SRL, echipa de inspecție fiscală invocă același motive de fapt ca și la impozitul pe profit.

- în drept sunt invocate prevederile art. 145 alin. (1) și art. 145, alin (2) lit. a) din Legea 571/2003; pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului Fiscal.

- prin explicațiile prezentate în cuprinsul contestației, respectiv documentele justificative anexate la contestație consideră că a făcut dovada îndeplinirii atât a condițiilor de fond, cât și a celor de formă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la R SRL și că argumentele invocate de echipa de inspecție fiscală și presupusele probe aduse în susținerea acestora sunt lipsite de orice fundament și relevanță contravenind legislației naționale, dar și jurisprudenței CJUE în materie.

În continuare, la punctele B.2.1 și B.2.2 din contestație prezintă următoarele argumente:

#### ***B.2.1 Considerații generale privind exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor,***

Arată că, conform prevederilor legale relevante în materia TVA, Directiva TVA 2006/112/CE (art. 168, art. 178, art. 226), transpusă în legislația românească prin Titlul VI Cod fiscal 2004 (art. 145, art. 146, art. 155), în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA, se impun a fi îndeplinite următoarele condiții:

CONDIȚIILE DE FOND: (a) persoana care efectuează achiziția să fie o persoană impozabilă în sensul Directivei TVA, (b) bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și (c) în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens, Hotărârile pronunțate de CJUE în cauzele C-63/04, Centralan Property, pct. 52; C-324/11, Toth, pct. 26; C-285/11, Bonik, pct. 29; C-277/14, PPUH Stehcamp, pct. 28; Ordonanța pronunțată în cauza C-33/13, Jagiello, pct. 27).

CONDIȚIA DE FORMĂ: deținerea de către persoana impozabilă care exercită dreptul de deducere a unei facturi, întocmită în conformitate cu prevederile art. 226 din Directiva TVA, transpuse în Codul fiscal prin prevederile art.155(a se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea pronunțată de CJUE în cauza C-277/14, P<sup>A</sup>UH Stehcemp, pct. 29).

Îndeplinirea condițiilor de fond conduce automat la concluzia că operațiunile efectuate de persoana impozabilă, care exercită dreptul de deducere a TVA aferentă, au avut loc în fapt, sunt reale.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor, este esențial să fie îndeplinite condițiile de fond, astfel cum rezultă inclusiv din textul prevederilor pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea art. 297 Cod fiscal 2006, adoptate în strictă concordanță cu jurisprudența CJUE în materie.

*B.2.2. Petenta îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere în privința TVA aferentă achizițiilor efectuate, în iunie și iulie 2014, de la R SRL*

*(i) cu privire la îndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, se arată că:*

- petenta îndeplinește condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate, în perioada iunie și iulie 2014, de la furnizorul R SRL.

- calitatea de persoană impozabilă a petentei și a R SRL la momentul efectuării achizițiilor nu este pusă la îndoială de către echipa de inspecție fiscală.

*(ii) cu privire la îndeplinirea condiției de formă pentru exercitarea dreptului de deducere, se susține :*

a. existența unei facturi conforme

b. cu privire la faptul că facturile nu prezintă mențiuni cu privire la persoana care a întocmit factura, mijlocul de transport folosit și data expedierii

- referitor la lipsa indicării în cuprinsul facturilor a mențiunilor cu privire la persoana care a întocmit factura, petenta precizează că această obligație nu este prevăzută la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și mai mult facturile conțin date privind delegatul furnizorului și anume a dlui. Neagu Radu Sorin și seria și nr. de buletin

- referitor la lipsa indicării mijloacelor de transport folosite, petenta precizează că art. 155 Cod Fiscal nu prevede această obligație de înscriere pe factură.

- referitor la afirmația privitoare la faptul că nu este trecută data expedierii, petenta precizează că art. 155 alin. (1) lit. c) Cod Fiscal, prevede următoarele: „data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii ”. Prin urmare, în opinia petentei, doar

În situația în care bunurile sunt livrate anterior emiterii facturii, data livrării bunurilor devine o condiție obligatorie a facturii, însă, în situația sa toate bunurile au fost livrate după data întocmirii facturii, fapt ce se poate observa cu ușurință din datele la care au fost emise notele de intrare-recepție a mărfurilor.

În concluzie, afirmă că, toate aceste „argumente” ale organului fiscal nu au susținere în fapt, și mai mult nu au o bază legală care să probeze aceste constatări și că astfel de abordări excesive ale organelor fiscale au fost sancționate și de Înalta Curte de Casație și Justiție care a confirmat interpretarea din Sentința civilă nr. .... din 14 martie 2014 a Curții de Apel București, pronunțată în dosarul ...../ ...../2012 (ANEXA NR. 11 la contestație) unde se arată că „informațiile ce trebuie incluse în facturi nu trebuie să reprezinte un factor determinant în acordarea dreptului de deducere, atâta timp cât alte elemente pot să ateste relația comercială dintre participanții la tranzacție”.

În lumina tuturor argumentelor prezentate solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

În contestația formulată petenta solicită susținerea orală a contestației fiscale; Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației din 27.11.2018, aflându-se în original la dosarul cauzei.

**II.** Prin Decizia de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Timișoara în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .....din 26.04.2014, s-au constatat următoarele :

1. În urma verificărilor efectuate, s-a constatat faptul ca, în perioada 01.01.2012 – 30.06.2017, X SRL a efectuat plăți reprezentând sponsorizare, din contul societății X SRL în contul AF, ACS și ale ACF, pentru care nu avea drept de deducere întrucât nu au fost respectate prevederile legale privind facilitățile fiscale cu sponsorizările având în vedere următoarele:

Din actele constitutive ale celor trei Asociații, puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat faptul că membrul fondator și respectiv președinte al Consiliului de conducere al asociațiilor este Dl. CDH, aceeași persoană fiind și administrator al societății X SRL.

În considerarea prevederilor art. 6 și art. 10 din Legea nr.32/1994, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca AF, ACS și ale ACF, în calitate de beneficiari al sponsorizării au fost conduse și controlate de către aceeași persoană fizică care a controlat și condus direct activitatea X SRL, respectiv dl. CDH având funcția de administrator.



În aceste condiții, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a sponsorizării din impozitul pe profit, respectiv au stabilit că, în speță nu se pot aplica prevederile art. 21, alin.(4), lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând astfel un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxxxxx lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit ca X SRL datorează un impozit suplimentar de plată la bugetul statului în valoare de xxxxx lei.

2. În urma verificărilor efectuate, s-a constatat faptul ca, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă și operativă, în perioada iunie - iulie 2014, un număr de 12 facturi în copie în valoare totală de xxxxxx lei reprezentând achiziții de produse din carne, cartofi și creveți congelați de la furnizorul R SRL.

Pentru mărfurile achiziționate societatea X SRL a prezentat următoarele:

- facturi de achiziție în copie fără a fi prezentate facturile în original sau în duplicat, iar din analiza acestora a rezultat că acestea nu prezintă mențiuni cu privire la persoana care a întocmit factura, mijlocul de transport folosit și data expedierii.

- note de intrare recepție pentru mărfurile achiziționate și înregistrate în contul 371 mărfuri și 4428 TVA prin contul 401 furnizori X SRL, din analiza cărora s-a constatat că acestea au fost întocmite în mod formal, în format electronic și că nu respecta conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului prevăzut în Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar - contabile - anexa nr. 2 la Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, respectiv numele, prenumele și semnătură membrilor comisiei de recepție și a gestionarului, neprezentând elementele minime obligatorii care să certifice realitatea operațiunilor astfel încât să poată fi considerate documente justificativ pentru încărcarea în gestiune și de înregistrare în contabilitate a acestor mărfuri.

În vederea determinării situației de fapt organele de inspecție fiscală au avut în vedere și faptul că, în perioada 03.10.2016 - 25.11.2016, petenta a făcut obiectul unui control din partea inspectorilor antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ....., asupra documentelor identificate în evidența societății X SRL, vizând operațiunile comerciale desfășurate între aceasta și partenerul economic, R SRL, întocmitu-se în acest sens Procesul Verbal nr....., din data de 25.11.2016, din care a rezultat că:

- în perioada iunie - iulie 2014, X SRL a achiziționat carne și produse din carne, cartofi, creveți congelați de la partenerul comercial, R SRL, în baza unui număr de 12 facturi, facturi care nu se regăsesc în exemplarul original la sediul societății X SRL. Conform declarației date de

administratorul societății în momentul controlului " facturile erau primite prin rețeaua de socializare WhatsApp."

- referitor la alte documente (contracte, CMR, avize de expediție, certificat de calitate , etc.) în legătură cu tranzacțiile efectuate în perioada iunie - iulie 2014 cu societatea R SRL, administratorul X SRL, a declarat prin nota explicativa data în fața inspectorilor antifraudă, faptul că petenta nu deține CMR-uri, nici avize de însoțire, marfa fiind însoțită de facturi, administratorul societății susținând că au fost încheiate contracte comerciale între cele două societăți, dar nu le poate prezenta.

Astfel, având în vedere lipsa documentelor primare ( avize de însoțire a mărfii, tichete de cântărire, CMR-uri, note de comanda, certificat de calitate ), lipsa unei corespondente comerciale sau de alta natură care să ateste o relație comercială, declarația administratorului societății în care da răspunsuri contradictorii, lipsa unui contract comercial între cele două societăți, lipsa certificatelor de calitate pentru bunurile achiziționate, inspectorii antifraudă au concluzionat în Procesul Verbal întocmit, faptul că: *" societatea R SRL prezintă un comportament de tip societate fantomă care înregistrează în mod fictiv tranzacții comerciale , disimulând astfel realitatea și creând aparenta unor operațiuni comerciale care nu au existat în fapt."*

Petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente în plus față de cele relatate în procesul verbal încheiat de inspectorii antifraudă.

Totodată, în urma consultării informațiilor existente în baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că furnizorul R SRL prezintă un comportament fiscal inadecvat, respectiv:

- sediul social este la București, .....
- asociatul unic al acestei societăți este persoana fizică - NR
- societatea are ca obiect de activitate declarat, activitatea prevăzută la cod CAEN 2361 - *fabricarea produselor din beton pentru construcții*
- nu a depus situații financiare anuale din anul 2014, ultimul bilanț anual depus este pentru anul 2013
- nu a declarat tranzacțiile comerciale desfășurate cu X SRL în Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile pe teritoriul național Cod 394 pentru luna iulie 2014, respectiv livrări de bunuri în suma totală de xxxxxx lei;
- nu a declarat taxa pe valoarea adăugată de plată ce derivă din tranzacțiile în cauză prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată aferente lunii iulie 2014, respectiv nu a achitat taxa pe valoarea adăugată;
- R SRL este declarat contribuabil inactiv începând cu data de 02.12.2015
- începând cu luna iulie 2014 societatea R SRL nu mai depune declarații privind obligațiile fiscale la bugetul de stat ( D100, D300, D394);

ultima luna pentru care au fost depuse declarații este luna iunie 2014.

Având în vedere cele constatate, s-a concluzionat faptul că facturile de achiziții prezentate nu reflecta realitatea operațiunilor așa cum au fost înscrise în conținutul acestora și urmare a înregistrării acestora în evidența contabilă a societății X SRL aceasta a beneficiat doar de un avantaj fiscal.

Prin urmare, s-a stabilit că suma de xxxxxx lei înregistrată de către societatea X SRL în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile", urmare a scăderii din gestiune a mărfurilor înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de R SRL, reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2014, deoarece facturile de achiziție nu reprezintă operațiuni reale, respectiv nu se poate confirma realitatea tranzacțiilor și nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în temeiul art.19 alin.(I), art.21 alin.(I) și art.21 alb.(4) lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal; art. II, alin 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal; art.6 alin.(I) și (2) din Legea 82/1991, republicată; pct. 12 și pct.44 din HG nr.44/2014 privind normele de aplicare a Codului Fiscal și în consecință s-a stabilit pentru anul 2014 **un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxxx lei.**

Totodată, în condițiile în care petenta nu a prezentat facturile în cauză, în original sau în duplicat, documente de transport, CMR -uri, contracte cu partenerul economic organele de inspecție fiscală au constatat neîndeplinirea de către petentă a condiției de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent acestor operațiuni, astfel petenta **nu are drept de deducere a TVA în cuantum de xxxxx lei**, aferenta facturilor emise de furnizorul R SRL, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(I) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.51 alin. (1) din HG44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**III.** X SRL are sediul în Timișoara,....., are cod unic de înregistra....., și cod CAEN 4776 - „ Comerț cu amănuntul al florilor, plantelor, semințelor, comerț cu amănuntul al animalelor de companie și al hranei pentru acestea, în magazine specializate ”.

**IV.** Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

***Referitor la aspectele procedurale semnalate de petentă privind nemotivarea în drept a deciziei de impunere generată de lipsa argumentării aplicabilității în cazul său a unor texte legale din Legea***

**nr.32/1994 privind sponsorizarea care ar atrage, în opinia sa, nulitatea deciziei de impunere contestată.**

*Cauza supusa soluționării este daca aspectele semnalate de petentă vizând lipsa argumentării aplicabilității in cazul său a unor texte legale din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea invocate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul actelor de impunere sunt de natura sa atragă nulitatea deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspecție fiscală.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F-TM ..../26.04.2018 si raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ..../26.04.2018 organul de inspecție fiscală precizează următoarele cu privire la Impozitul pe profit stabilita suplimentar in suma de xxxxx lei

1) Motivul de fapt:

În perioada 01.01.2012 – 30.06.2017 s-au stabilit cheltuieli fără drept de deducere din impozitul pe profit datorat în sumă de xxxxx lei înregistrate în contul 6582 „ Cheltuieli privind donații, sponsorizări ” care nu respecta prevederile legale privind facilitățile fiscale cu sponsorizările.

2) Temeiul de drept:

- art.1 alin.1, art.4 alin.1 lit.a, art.6 lit.c, art.10 alin.1 din Legea nr.32/1994, art.21 alin.4 lit. p si lit.f din Legea nr.571/2003, pact.12 si pct.44 alin.2 din HG nr.44/2004, art. 11 alin.1, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991.

**In drept**, potrivit art. 9, art. 46, art.55, art. 73, art. 97, art.97 si art. 131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările si completările ulterioare:

*"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei ".*

*"Art. 46. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*(...)*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept;*

*(...)."*

*"Art. 55. – (1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*"Art. 73. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."*

*"Art. 97. - Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă".*

*"Art.131*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), **raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.** "*

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei respectiv actul administrativ fiscal atacat, decizia de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 reiese că

- organele de inspecție fiscală au respectat instrucțiunile de completare a formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, în sensul că acestea au indicat în cuprinsul deciziei motivele de fapt și temeiurile de drept care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, actul administrativ fiscal emis în urma inspecției fiscale neprezentând elemente care să atragă nulitatea acesteia, fapt pentru care motivația petentei potrivit căruia decizia de impunere nu este motivată neîndeplinind cerința obligatorie de la art. 46 alin.2 lit. f din Codul de procedura fiscală nu poate fi reținută, în soluționarea favorabilă a cauzei.

- facilitatea fiscală privind sponsorizarea este prevăzută la art. 21 alin.4 lit. q din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar motivul neaplicării acestei facilități a fost cuprins la pct.2.1.3 – Temeiul de drept al Deciziei de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018

- motivul de fapt astfel cum a fost redat în cuprinsul Deciziei de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 are la baza constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../26.04.2018, constatări unde au fost redate și implicațiile art.6 și art. 10 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea în neaplicarea facilității fiscale prevăzută de art.21 alin.4 lit. q din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Faptul ca organul de inspecție fiscală a invocat ca temei de drept și Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, lege la care de altfel chiar Codul

fiscal face trimitere directă în cuprinsul art. 21 alin.4 lit. q, **nu echivalează cu lipsa motivării în actul administrativ fiscal care este de natura să atragă nulitatea** sau nevalabilitatea actului administrativ fiscal, așa cum susține contestatoarea.

Spetei îi sunt aplicabile și prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 care stipulează următoarele:

**Art. 49. - Nulitatea actului administrativ fiscal**

**(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

**a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;**

**b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei**

**împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;**

**c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.**

**(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.**

**(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”)**

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, pentru a fi lovit de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal *”este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”*.

Se reține pe de o parte că **organele de inspecție fiscală își motivează în fapt și în drept actul administrativ atacat**, iar pe de altă

parte **petenta nu dovedește vreo vătămare referitor la modul de întocmire a actului administrativ fiscal atacat.**

Prin urmare, coroborând prevederile legale citate, se constată că argumentele petentei privind nerespectarea prevederilor procedurale privind întocmirea deciziei de impunere atacata si a raportului de inspecție fiscală sunt neîntemeiate.

În ceea ce privește solicitarea de anulare a deciziei atacate pentru nerespectarea prevederilor art.46 alin.(2) lit. f din Codul de procedura fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Codul de procedură fiscală.

Analizând decizia de impunere atacata, **față de elementele care atrag nulitatea acesteia**, reiese ca nu lipsește nici unul din elementele actului administrativ fiscal enumerat la art.46 alin.(2) care sa conducă la nulitatea acestuia.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal atacat generată de faptul că nu s-a probat că motivul de fapt se încadrează în ipotezele normelor juridice în temeiul cărora a fost infirmată facilitatea prevăzută la art.21 alin.4 lit. q Cod fiscal 2004, respectiv art.6 lit. c și art.10 alin.1 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, întrucât nulitatea operează numai în cazul lipsei anumitor informații prestabilite de lege, astfel încât rezultă ca Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ...../26.04.2018 îndeplinește cerințele legale aplicabile actelor administrativ fiscale.

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul ca argumentele petentei cu privire la acest capăt de cerere nu sunt de natura sa conducă la nulitatea deciziei de impunere atacata, cauzele de nulitate fiind expres și limitativ prevăzute la art. 46 din Codul de procedura fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, urmează a se respinge ca neîntemeiata contestația formulata cu privire la acest capăt de cerere.

**Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de xxxxxx lei aferent acțiunilor de sponsorizare efectuate către AFA, ACS și ACF, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă X SRL avea posibilitatea legală a diminuării profitului impozabil cu cheltuielile cu sponsorizarea în condițiile în care sponsorizarea a fost efectuată către entități – persoane**

**juridice de drept privat – fără scop patrimonial în care administratorul petentei este membru fondator.**

**În fapt,** în perioada verificată petenta X SRL a dedus din impozitul pe profit aferent perioadei 2012 – 2014 cheltuieli cu sponsorizarea acordată AF, ACS și ACF, care deși s-au încadrat în facilitățile stabilite la art. 21 alin. 4, lit. p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu au fost respectate prevederile art. 6 și art. 10 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Conform documentelor prezentate de petenta, s-a constatat ca persoana care a asigurat administrarea activității X SRL, în perioada 2012 – 2016, a fost dl. CHD.

În aceeași perioadă, respectiv 2012 - 2014, conform actelor constitutive ale AF, ACS și ACF, dl. CHD a fost membru fondator și președintele consiliului director, exercitând astfel un control direct asupra asociațiilor deoarece, conform prevederilor art. 29, alin. 1 din O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, organul de administrare și conducere a unei fundații este consiliul director.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu sponsorizarea în baza prevederilor art. 21 alin.4 lit. q) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare calculând astfel un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxxx lei.

**În drept,** art. 21 alin. 4 lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitor la cheltuielile cu sponsorizarea prevede următoarele:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:  
(...)*

*p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; **contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:***

*1. 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul "cifra de afaceri" această limită se determină potrivit normelor;*

*2. 20% din impozitul pe profit datorat.”*

Conform prevederii legale invocate se reține că agenții economici pot scădea din impozitul pe profit cheltuielile cu sponsorizarea cu respectarea limitelor prevăzute de legiuitor.



Totodată, prevederile codului fiscal referitoare la deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu sponsorizarea trebuie coroborate cu prevederile art.6 alin.1 lit. c din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea conform căroră:

**„ART. 6**

*Facilitățile prevăzute în prezenta lege nu se acordă în cazul:*

*c) sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.”*

Potrivit prevederilor legale invocate se reține că societățile comerciale nu pot beneficia de facilitățile legale în situația în care persoana juridică conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că X SRL a exercitat controlul direct asupra asociațiilor sponsorizate deoarece dl. CDA (administrator al societății petente) a fost membru fondator și președintele consiliului director.

Așa cum se prevede și la art. 7 alin. 21 lit. b referitoare la persoanele afiliate din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*„ 21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică.”*

De asemenea, conform paragrafului 11 din Ghidul O.E.C.D., o **“companie asociată” (entitate afiliată în sensul Codului fiscal)** este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. Potrivit acestor condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre cele două participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă **“aceleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii”** (adică ambele companii se afla sub control comun).

În consecință, deși nu există o prevedere explicită în Codul fiscal cu privire la controlul direct în cazul controlului comun reprezentat de persoane fizice, Legea nr.571/2003 face trimitere directă la Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, iar prevederile Ghidului O.C.D.E., care completează legislația națională în domeniul afilierilor sunt aplicabile în speță.

Prin urmare, față de cele mai sus prezentate se poate concluziona că, în speță, ne aflăm în prezența unor *companii asociate (entități afiliate în sensul Codului fiscal) deoarece aceeași persoană a participat direct la conducerea și controlul ambelor companii*. Astfel, X SRL administrată de Dl. CDA a exercitat controlul direct asupra asociațiilor sponsorizate prin intermediul aceleiași persoane, dl. CDA care a participat direct la conducerea și controlul companiilor, având calitatea de administrator al societății X SRL, și calitatea de membru fondator și președinte al consiliului director cu drept de vot în cadrul celor trei asociații.

Sușinerile petentei, conform cărora nu-i sunt aplicabile prevederile art.6 lit. c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea deoarece societatea petenta nu conduce și nici nu controlează cele trei entități non-profit nefiind membru în respectivele organizații, astfel încât să decidă, în cadrul Adunării Generale a membrilor, cu privire la activitatea și controlul acestora și de asemenea nu are nicio calitate în cadrul organelor executive ale organizațiilor respectiv calitatea de președinte al Consiliului de Conducere/Comitetului director, membru al Consiliului de Conducere/Comitetului Director și nici calitatea de Director executiv, nu pot reține în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere cele precizate mai sus, respectiv Legea nr.32/1994 care precizează în mod expres că facilitățile nu se acordă în cazul sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată, iar, așa cum s-a arătat în cele ce preced, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că petenta X SRL a exercitat controlul direct asupra asociațiilor sponsorizate prin intermediul aceleiași persoane, dl. CDA care a participat direct la conducerea și controlul companiilor implicate, în calitate de administrator al persoanei juridice care a efectuat sponsorizarea X SRL și în calitate de membru fondator și președinte al consiliului director cu drept de vot în cadrul celor trei asociații, persoana juridică care a efectuat sponsorizarea fiind afiliata cu toate cele trei asociații sponsorizate prin conducerea și controlul aceleiași persoane fizice.

În speță, se reține că, într-o cauză similară, invocată de altfel chiar de către petentă în contestația formulată, prin Decizia nr...../03.10.2018 pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție, în Dosarul ...../2/2015, Curtea a statuat că:

*„ dubla calitate (...) de conducători ai SC ..... SA și conducători împuterniciți/delegați de către fondatoarea SC ..... SRL la conducerea Fundației conduce la concluzia unui control direct a SC .....SA asupra fundației.*

*De altfel, analiza jurisprudențială a prevederilor art.6 lit. a din Legea nr.32/1994 a vădit că în privința sintagmei „ control direct ” aceasta definește o relație între entități juridice de tip societate mamă - societate*

fiică, în care există o legătură de control permanent, ce lipsește de autonomie entitatea juridică aflată într-o subordonare de acest gen.

*Raportarea în concret s-a făcut la controlul prin exercitarea dreptului de vot asupra persoanei juridice fără scop lucrativ, ori în speța de față atât președintele cât și vicepreședintele fundației sunt și administratorii firmei care a efectuat sponsorizarea, fiind de altfel singurii conducători ai fundației.”*

Raportând considerentele factice și legale, așa cum au fost prezentate în decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție mai sus prezentată prin care au fost menținute constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la incidența dispozițiilor art.6 alin.1 lit. c din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, la situația de fapt incidentă în speță, se poate conchide ca X SRL a exercitat controlul direct asupra asociațiilor sponsorizate prin intermediul d-lui CDA care a participat direct la conducerea și controlul ambelor companii, având atât calitatea de administrator al societății X SRL, cât și calitatea de membru fondator și președinte al consiliului director al celor trei asociații prin exercitarea dreptului de vot asupra persoanelor juridice fără scop lucrativ, entitățile implicate fiind afiliate în sensul Codului fiscal.

Având în vedere cele reținute, în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin.1 din Codul de procedură fiscală, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-TM nr. ..../26.04.2018 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală F-TM nr...../26.04.2018 pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată.

***Referitor la suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de xxxxxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 2xxxxxxx lei, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care conform adresei din Dosar nr...../ P/2018 din 19.09.2018 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_REG ...../27.09.2018, Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a comunicat faptul că „ sesizarea formulată de dvs. cu privire la SC X SRL, administrată de CHD a fost înregistrată în evidențele acestei unități de parchet la data de .....05.2018 cu nr. de mai sus fiind în curs de cercetări la I.P.J. Timiș – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.”***

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că sumele reprezentând impozit pe profit în sumă de xxxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxxx lei, contestate, au fost stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-TM nr. ....../26.04.2018, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală constatând că în cursul perioadei verificate, societatea X SRL a înregistrat operațiuni economice posibil a fi fictive cu societatea R SRL, având drept consecință directă și imediată diminuarea sumelor datorate bugetului de stat consolidat cu titlul de taxă pe valoarea adăugată și impozit pe profit datorate bugetului de stat, firmă în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și nu a achitat obligațiile fiscale la bugetul de stat, facturile de achiziții prezentate nu reflecta realitatea operațiunilor așa cum au fost înscrise în conținutul acestora și urmare a înregistrării acestora în evidența contabilă a societății X SRL aceasta a beneficiat doar de un avantaj fiscal. Astfel s-a constatat că, petenta deși a achiziționat produse din carne, cartofi și creveți congelați de la furnizorul R SRL, nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea efectuării acestor achiziții. Mai mult, societatea nu a făcut dovada că achizițiile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, obligația fiscală suplimentară care ar putea fi de natura prejudiciului total stabilit în sarcina petentei prin încălcarea prevederilor legale este în sumă totală de xxxxxxx lei reprezentând debite fiscale stabilite suplimentar din care: impozit pe profit stabilit în sumă de xxxxxxx lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxx lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr. TMC\_AIF ....../08.05.2018, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la X SRL, urmare căreia s-a întocmit Decizia de impunere nr. F-TM nr. ....../26.04.2018 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de domnul CDH, în calitate de administrator la Societatea X SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxxx lei, reprezentând: xxxxxxx lei impozit pe profit și xxxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ....../26.04.2018, la dosarul cauzei existând o fotocopie a Sesizării penale nr. TMC\_AIF ....../08.05.2018 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș.

În scopul soluționării contestației formulate de către X SRL, conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat

Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș cu adresa nr. .... /07.09.2018, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. TMC\_AIF ..... /08.05.2018.

Prin adresa Dosar nr. .... /P/2018 din 19.09.2018 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ..... /06.11.2018, Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a comunicat faptul că „*sesizarea formulată de dvs. cu privire la X SRL, administrată de CHD a fost înregistrată în evidențele acestei unități de parchet la data de 23.05.2018 cu nr. de mai sus fiind în curs de cercetări la I.P.J. Timiș – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.*”

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“(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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.**

**b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”**

(...)

**(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.”**

**ART. 279**

**Soluții asupra contestației**

(...)

**(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”**

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM...../26.04.2018, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara, a constatat ca, petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent unor achiziții posibil a fi fictive de la societatea R SRL, având drept consecință directă și imediată diminuarea sumelor datorate bugetului de stat consolidat cu titlul de taxă pe valoarea adăugată și impozit pe profit datorate bugetului de stat, firmă în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și nu a achitat obligațiile fiscale la bugetul de stat, facturile de achiziții prezentate nu reflecta realitatea operațiunilor așa cum au fost înscrise în conținutul acestora și urmare a înregistrării acestora în evidența contabilă a societății X SRL aceasta a beneficiat doar de un avantaj fiscal. Astfel s-a constatat că, petenta deși a achiziționat produse din carne, cartofi și creveți congelați de la furnizorul R SRL, nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea efectuării acestor achiziții. Mai mult, societatea petentă nu a făcut dovada că achizițiile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/realizării de operațiuni taxabile

În baza acestor constatări, s-a emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara, Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../26.04.2018 și Decizia de impunere F-TM nr. ..../26.04.2018, prin care s-a stabilit în sarcina X SRL diferențe de impozit pe profit și TVA, stabilite suplimentar în legătură cu operațiunile derulate de petenta AX SRL cu firma R SRL.

Potrivit Sesizării penale nr. TMC\_AIF ...../08.05.2018 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, Ministerul Finanțelor Publice prin Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea în actele contabile a unor cheltuieli care ar putea avea la bază operațiuni nereale, netransparente și nelegale prin înregistrarea unor facturi emise de firma R SRL, stare de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../26.04.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-TM nr. ..../26.04.2018.

Astfel, potrivit Sesizării nr. TMC\_AIF ...../08.05.2018 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara din cadrul DGRFP Timișoara s-a constituit parte civilă față de domnul **CHD**, CNP: ..... cu domiciliul în loc. Timișoara în calitate de administrator la **X SRL**, pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxx **lei**, reprezentând: xxxxxxxx **lei** impozit pe profit și xxxxxxxx **lei** taxă pe valoarea adăugată, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ...../26.07.2018.

Astfel, potrivit sesizării penale nr. TMC\_AIF ...../08.05.2018 există suspiciuni că numitul: CHD, în calitate de administrator la X SRL, a produs un prejudiciu proprietății publice în sumă de xxxxxxxx lei, fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecății, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de xxxxxxxxlei, în legătură cu care autoritatea fiscală s-a constituit parte civilă, stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-TM nr. .... /26.04.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-TM nr. .... /26.04.2018 și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă totală de xxxxxxx lei, constând în: impozit pe profit în sumă de xxxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei, care fac obiectul sesizării penale, exista o interdependentă de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit și TVA, având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani de la bugetul general consolidat, precum și diminuarea masei impozabile a profitului, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat prin exercitarea nejustificată a dreptului de deducere a TVA, a diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului pentru operațiuni comerciale de achiziții interne posibil a fi fictive cu firma R SRL.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ– Cauza 255/2002 Halifax & alții).

De asemenea, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele*

*legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272/28.01.2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.*

Afirmațiile societății privind realitatea operațiunilor desfășurate nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitate contestatei reflectă realitatea operațiunilor.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele: *”atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; 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.”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04; Mahageben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în



judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Totodată, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.(1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit căroră 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.

Prin Decizia nr. 401/2016, Curtea Constituțională apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului “penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.”*

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că organele fiscale au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș, potrivit Sesizării penale nr...../08.05.2018 cu privire la posibila săvârșire a unor fapte prevăzute de legea penala, constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../26.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018, contestată.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece*

există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”

De asemenea, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: *“că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.”*

*Astfel, în pct. 62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit ca instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”*

În speță, operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organelor de inspecție fiscală, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, precum și neînregistrarea în evidența contabilă de venituri și de taxa pe valoarea adăugată colectată, astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru obligațiile fiscale de natura celor arătate mai înainte.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit în sumă de xxxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*[...]*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. ..../P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș.

coroborat cu pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...].”*

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul art. 276, art.277, art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de xxxxxxxx lei reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar;*

- *suspendarea soluționării contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ...../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Timișoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând:*

- impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei și

- TVA în sumă de xxxxxx lei, până la soluționarea definitivă a Dosarului penal nr...../P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș;

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

- prezenta decizie se comunica la:

- X SRL

- AJFP TIMIȘ

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL