

DECIZIE nr. 2432/19.03.2020

privind soluționarea contestația formulată de **Societatea ... SRL**, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /15.12.2016 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR ... /06.02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sesizată de către Inspecția Fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu adresa nr. ARG_AIF ... /27.01.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /06.02.2020, prin care s-a transmis DGRFP Timișoara, dosarul contestației formulată de Societatea ... SRL în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... /22.02.2017 emisă de către DGRFP Timișoara, în considerarea Ordonanței de clasare din data de 02.07.2019 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosar nr. ... /P/2016, definitivă, conform Încheierii penale nr. ... /11.11.2019 pronunțată de Tribunalul Arad – Secția Penală în dosar nr. ... /108/2019, în temeiul dispozițiilor art. 277 alin. (3) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea ... SRL
CUI: ...
cu sediul în Arad, ... , ..., jud. Arad

având sediul procesual ales la Cabinet avocat
din ..., bd. ... , nr., ap., jud. Arad

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /15.12.2016 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR ... /06.02.2020.

Societatea ... **SRL** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/29.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/29.09.2016 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina societății suma de lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei
- TVA în sumă de lei.

Prin Decizia nr. ... /22.02.2017 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus:

1. suspendarea soluționării contestației formulată de SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../29.09.2016 pentru suma de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

2. respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei.

Cu adresa fn, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../12.12.2019, petenta a solicitat reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../29.09.2016 a cărei soluționare a fost suspendată de către DGRFP Timișoara prin Decizia nr. ... /22.02.2017.

DGRFP Timișoara, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.3 și pct. pct. 10.4 din OPANAF nr. 2741/2015, a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad cu adresa nr. .../24.12.2019, să comunice dacă soluția pronunțată de către Tribunalul Arad în dosarul nr. ... /P/2016 reprezintă motivul definitiv și executoriu de încetare a suspendării soluționării contestației formulate de Societatea ... SRL, conform Deciziei nr. ... /22.02.2017 a DGRFP Timișoara.

Cu adresa nr. ARG_AIF .../14.01.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../20.01.2020, Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad a comunicat faptul că în legătură cu rămânerea definitivă și executorie a Ordonanței de clasare din 02.07.2019 vor transmite un răspuns ulterior corespondenței cu serviciul juridic.

Astfel, cu adresa nr. ARG_AIF ... /27.01.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /06.02.2020, Inspecția Fiscală, în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a transmis dosarul contestației în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... /22.02.2017 emisă de către DGRFP Timișoara, în considerarea Ordonanței de clasare din data de 02.07.2019 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosar nr. ... /P/2016, definitivă, conform Încheierii penale nr. ... /11.11.2019 pronunțată de Tribunalul Arad – Secția Penală în dosar nr. ... /108/2019

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia, în legătură cu suma de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei,

a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. ... /22.02.2017 emisă de către DGRFP Timișoara.

Învederăm că din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 268, art. 269 și art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, analizate în Decizia nr. 407/02.11.2017 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației în legătură cu suma totală de lei reprezentând: TVA în sumă de lei și impozit pe profit în sumă de lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR/29.09.2016.

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea în totalitate a actului administrativ fiscal contestat, în legătură cu capetele de cerere a căror procedură de soluționare a contestației se reia, petenta arătând la pct. 1.2 următoarele:

Societatea petentă a înregistrat în contabilitate, în perioada 2011 - 2015, facturile emise de societatea SRL, în suma de lei, din care:

- Cheltuieli cu servicii de manoperă asamblare componente în sumă de lei,
- Cheltuieli cu servicii punere la dispoziție personal în sumă de lei,
- Cheltuieli cu servicii de amenajare și construcții la imobile în sumă delei.

Petenta consideră că organul de inspecție fiscală în mod nefondat califică serviciile indicate mai sus ca fiind "fictive", arătând că susținerile organului de inspecție fiscală sunt în contradicție cu normele legale în vigoare, precum și cu documentele contabile, prezentate în faza de control, susținând că toate tranzacțiile care au fost supuse verificării au scop economic, iar documentele aferente tranzacțiilor probează scopul economic al acestora.

Pornind de la aceasta supoziție, organul de inspecție fiscală refuză să verifice efectiv documentele aferente operațiunilor în cauză dar le cataloghează ca fiind "fictive", susținând că din cuprinsul deciziei contestate, se poate observa cu usurință, pe de o parte faptul ca organul fiscal nu a verificat toate documentele relevante iar pe de altă parte faptul ca argumentele organului fiscal sunt mai degrabă formale, decât obiective.

1.2.1. Cheltuieli cu servicii de manoperă asamblare

Organul fiscal a reținut ca s-au înregistrat în perioada 01.01.2011-31.12.2015, cheltuieli cu servicii de manopera asamblare componente în baza contractului nr. 1/11.01.2010, în sumă de lei.

Petenta arată că această concluzie este gresită deoarece facturile emise în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, pentru suma de lei au fost emise în baza Contractului nr./17.05.2010, contract prezentat în timpul controlului, astfel întreaga teorie expusă în decizia contestată, conform careia obiectul contractului nu corespunde cu facturile emise, este eronată deoarece organul fiscal a analizat un alt contract.

Din cuprinsul Contractului nr./17.05.2010 rezulta că serviciile angajate de societateaSRL includ montarea produselor "morsetti cu 4 fire, suruburi cu metal, punji accesorii, dulii cu morseti", fiind indicat și pretul manoperei pentru aceste produse.

Cu ocazia analizării comenzilor întocmite în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, organul fiscal a constatat ca acestea au fost emise în baza Contractului nr./17.05.2010 dar cu rea credință afirmă că "societatea a prezentat ca document justificativ ce a stat la baza emiterii facturilor, contractul nr./11.01.2010 și nu contractul nr.05.2010".

Petenta susține că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală toate contractele încheiate cu societateaSRL, oferind explicații pentru fiecare contract ce facturi au fost achitate, mai mult, chiar și în ipoteza în care Contractul nr./17.05.2010 nu ar fi ajuns în posesia inspectorilor fiscali, în momentul analizării comenzilor, aceștia aveau obligația să solicite lămuriri cu acest aspect, fapt ce nu s-a întâmplat.

Tot cu privire la comenzile întocmite, organul fiscal critică faptul că în comanda nu se specifică numărul avizului precum și faptul că avizele nu au fost întocmite la aceeași dată cu comanda. Cu privire la avizele întocmite pentru materiile prime transmise de societatea petentă cătreSRL, organul fiscal a constatat că, în cuprinsul acestora, nu se specifică numărul comenzii și nici numărul mașinii cu care s-a efectuat transportul.

Referitor la avizele de însoțire pentru materiile prime trimise cătreSRL, petenta își asumă faptul ca nu a fost inserat numărul mijlocului de transport, dar acest fapt nu poate conduce la ideea ca bunurile nu au fost transmise spre prelucrare. De asemenea, atrage atenția asupra faptului că organul de inspecție fiscală a omis să precizeze în decizia contestată că în avizele de însoțire emise deSRL privind materiile prime prelucrate este inserat numărul de înmatriculare al mijlocului de transport.

Se arată că în conformitate cu prevederile OMFP 3.512/2008 - Avizul de însoțire a marfii cod 14-3-6A, societatea nu era obligată să înscrie în aviz numărul comenzii, iar cerința organului fiscal cu privire la faptul că avizul nu a fost întocmit la aceeași dată cu comanda, nu respectă logica economică a lucrurilor, deoarece o comandă poate fi lansată azi, iar materiile prime care trebuie ansamblate pot face obiectul unor livrări ulterioare și succesive.

Dacă organul de inspecție fiscală ar fi efectuat constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare, așa cum în mod imperativ dispune

art. 6, alin.1) Cod procedura fiscala, ar fi constatat ca aceste servicii au continut economic.

Concluzionând petenta susține că organul de control nu a verificat documentele relevante în cauză, în primul rand nu a analizat contractul în baza caruia s-au emis facturile și comenzile, iar cu privire la comenzi și la avize, constatarile organului de inspectie fiscala țin de latura formală, neinvocând nici un factor obiectiv care să concluzioneze că serviciile achiziționate de la SRL nu au conținut economic.

1.2.2. Cheltuieli cu servicii "punere la dispozitie personal".

În primul rând consideră că organul de inspectie fiscală a avut o înțelegere gresită asupra stării de fapt fiscale privind acest contract, în sensul că l-au calificat drept un contract de punere la dispoziție de personal, pe când, acesta este în realitate un contract de pretări servicii, iar prestarea se efectuează la sediul clientului.

Organul fiscal în mod greșit a analizat contractul încheiat între părți raportat la exprimarea din cuprinsul acestuia, din analiza documentelor și a stării de fapt, putându-se observa cu ușurință că în cazul de față este vorba de o prestare de servicii la sediul beneficiarului.

În aceste condiții, furnizorul de servicii nu avea obligația de autorizare a agentului de muncă temporar. De asemenea, acesta nu avea obligația sa își deschidă punct de lucru la sediul societății, deoarece există posibilitatea desfășurării unor activități economice la beneficiari.

Mai mult, chiar și în ipoteza în care am avea de a face cu o furnizare de personal, obligația de autorizare a furnizorului nu poate fi imputată societății petente, iar eventuala obligație a furnizorului de deschidere a unui punct de lucru, este o chestiune ce îl vizează strict pe furnizor.

Cu privire la prezumția ca aceste servicii sunt "fictive", organul fiscal invoca faptul ca "valoarea acestor servicii este mult mai mare decât salariul plătit pentru angajații respectivi de către SRL.", argumentele organului fiscal contrazic logica economica.

Se arată că SRL este o societate comercială. În consecință, scopul acesteia este realizarea unui profit din activitatea economică. Faptul ca pretul încasat de societatea SRL pentru serviciile prestate este mai mare decât cuantumul salariilor și contribuțiilor achitate pentru angajații societății este în conformitate cu normele legale și principiile economice. Dimpotrivă, dacă situația ar fi fost inversată și anume pretul serviciilor ar fi fost mai mic decât costul societății pentru furnizarea acestor servicii (cheltuielile cu angajații), atunci s-ar fi putut naște prezumția unor operațiuni economice "fictive".

De asemenea, argumentul organului fiscal, conform caruia operațiunile sunt "fictive" deoarece societatea dispune de un numar mediu de 43 de salariați pe perioada 2011 - 2015, mult mai multi decât personalul SRL, este nefondat, deoarece organul fiscal nu a efectuat verificările ce se impuneau.

Astfel, organul fiscal nu a verificat numarul de lucrători necesar pentru realizarea produselor în termenul solicitat de beneficiar, nu au verificat dacă

prestarea de servicii de către societatea SRL a fost singura opțiune a societății petente.

Personalul angajat al societății este inferior numeric cuantumului de muncă necesar pentru realizarea produselor solicitate de beneficiarul extern, arătând că în mod curent a încercat să angajeze personal pentru a face față comenzilor de produse.

Deoarece în acest domeniu cuantumul produselor comandate diferă, soluția contractării de servicii este mai avantajoasă decât angajarea de personal propriu, pretul achitat pentru servicii contractate în funcție de comenzile primite este mult mai mic decât cheltuieli curente aferente personalului angajat.

Astfel cum a indicat mai sus SRL a prestat servicii direct la sediul beneficiarului (societatea petentă), cu salariați proprii care aveau calificarea necesară să desfășoare aceste servicii, pentru acești salariați a fost întocmită foaia colectivă de prezență care ulterior era trimisă către SRL și care servea ca bază pentru facturarea serviciilor. Prezența salariaților SRL la sediul petentei poate fi confirmată atât de salariații societății petentee cât și de salariații SRL.

Cu privire la aceste servicii, se consideră că inspectorii fiscali au dat dovada de rea credință deoarece oricând pe parcursul controlului aveau posibilitatea să realizeze o interogare a salariaților pentru a stabili relevanța stării de fapt fiscale, dar acest lucru nu s-a realizat, organul fiscal optând să concluzioneze pe presupunerile sale raportat la situația SRL.

1.2.3. Cheltuieli cu servicii de armenajare și construcții la imobile

Concluziile organului fiscal ca aceste servicii sunt "fictive", sunt eronate, pentru toate aceste lucrări, s-au prezentat inspectorilor fiscali, contractul prin care s-au angajat aceste lucrări, factura emisă în baza acestuia precum și devize de lucrări, aceste lucrări sunt reale, datele din factura se reconciliază cu cele din devizele de lucrări. Mai mult, aceste lucrări ar fi putut fi inspectate fizic pentru a putea dovedi realitatea lor dar inspectorii fiscali au refuzat expres să întreprindă acest demers.

Cu privire la calificarea muncitorilor angajați ai societății SRL pentru efectuarea lucrărilor în cauză, menționează că eventuala lipsă a calificării acestora nu îi poate fi imputată deoarece petenta a contractat societatea SRL pentru realizarea lucrării, drept urmare, societatea SRL răspunde pentru angajarea acesteia.

Referitor la presupusa "lipsa de transparentă" pe motiv că toate facturile emise au fost în limita sumei de 5.000 lei, petenta consideră concluziile organului fiscal ca având la bază doar simple speculații. Deși facturile nu depășesc suma de 5.000 lei, aceasta se datorează prețului serviciilor. Din analiza fișelor de cont aferente anilor 2011 - 2015, rezultă că doar o mică parte a facturilor a fost achită în numerar, iar marea majoritate a acestora a fost achitată prin operațiuni bancare.

Concluzionând cele prezentate se consideră că, în cadrul controlului fiscal, nu au fost analizate toate documentele prezentate de petentă și acest

fapt a condus la concluzii eronate cu privire la cheltuielile angajate de societatea petentă.

În legătură cu taxa pe valoarea adăugată stabilită de organul fiscal ca urmare a analizării relațiilor derulate de petentă cu SRL, petenta arată că referitor la realitatea acestor servicii și documentele care probează acest aspect, își menține argumentele expuse la punctul 1., subliniind încă o dată, faptul ca susținerile organului fiscal sunt nefondate și că societatea a predat inspectorilor fiscali documentele care probează faptul că, în cazul de față sunt respectate normele legale în vigoare pentru deducerea TVA-ului aferent serviciilor contractate.

Referitor la TVA aferent serviciilor facturate de către SRL ,la pct. 2.2.2. petenta arată cu privire la starea de fapt (realitatea operatiunilor) că își menține susținerile expuse la punctul 1.

De asemenea, solicită să se ia în considerare faptul ca, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA cu respectarea prevederilor art. 146, alin.1, lit. a) din Codul fiscal.

Hotărârile Curții Europene de Justiție în mod constant au stabilit că poate fi refuzat dreptul de deducere al contribuabilului dacă acesta stia sau ar fi trebuit sa stie în raport cu factorii obiectivi că prin achizițiile realizate a participat la o operațiune legata de fraudarea TVA.

Astfel, textele Hotararilor CEJ, atunci când fac vorbire despre refuzarea dreptului de deducere, în mod imperativ impun autorității fiscale să stabilească corespunzător cerintelor legale elementele obiective care permit să concluzioneze că persoana impozabilă stia sau ar fi trebuit să stie că participă la o operațiune de fraudă. Ori, în cazul de față, organele de inspecție fiscală nu au identificat niciun element obiectiv care să permită să concluzioneze că prin achizițiile de la societățile respective societatea petenta stia sau ar fi trebuit să stie ca a participat la o operațiune de fraudă.

Prin controlul efectuat și emiterea Deciziei de impunere Nr. F-AR, organele fiscale au încălcat flagrant prevederile legale și principiile fundamentale ale fiscalității.

Noul cod de procedură fiscală reglementează principiul rezonabilității și echității ca mod de conduită a activității organelor fiscale atunci cand acestea își exercită dreptul de apreciere.

De asemea, conform principiului legalității în administrarea impozitelor și taxelor, potrivit căruia procedura fiscală se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii, organul fiscal avea obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului sau a altor persoane implicate în procedură.

Nu în ultimul rând, petenta amintește de principiul bune credințe care trebuie sa guverneze relatiile dintre contribuabili și organele fiscale și potrivit căruia contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile și să-și exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege, iar organul fiscal este obligat la respectarea riguroasă a drepturilor contribuabililor în fiecare procedura aflată în derulare.

Având în vedere, faptul că în cazul de față nu s-au efectuat constatări complete, nu s-au analizat toate documentele puse la dispoziție de contribuabil iar concluziile organului fiscal sunt întemeiate pe simple prezumții și nu pe documentele justificative, petenta consideră ca au fost încălcate normele fiscale imperative precum și principiul rezonabilității și echității, principiul legalității și principiul bunei credințe, în aceste condiții, impunându-se anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice Nr. F-AR

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad – A.I.F., au consemnat următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, s-a constatat că petenta deduce eronat TVA în sumă de lei în perioada 01.01.2011- 29.02.2016, aferentă serviciilor facturate de către SRL, reprezentând :

- TVA aferentă serviciilor de manoperă (asamblare componente) în baza contractului nr...../11.01.2010 în sumă de lei ;

- TVA aferentă serviciilor de punere la dispoziție de personal (“ore”), în baza contractului nr...../01.10.2010, în sumă de lei;

- TVA aferentă serviciilor de amenajare și construcții la imobile în sumă de lei, deoarece societatea nu poate justifica dreptul de deducere a TVA aferentă acestor servicii conform prevederilor art.145, alin.(2), lit.a. La stabilirea TVA fără drept de deducere, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 241/2005, prin faptul ca serviciile respective au fost fictive, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței unor operațiuni reale, din următoarele motive:

- serviciile de punere la dispoziție de personal a unui număr de trei persoane, așa cum rezultă și din clauzele contractului nr./01.10.2010, (desfășurarea muncii sub îndrumarea unor sefi de echipa ai ... SRL), sunt servicii specifice muncii prin agent de muncă temporară, însă societatea care a facturat aceste servicii, respectiv SRL nu este o societate autorizată să desfășoare un asemenea obiect de activitate, deoarece nu îndeplinește condițiile cerute de legislația specifică în domeniu, respectiv nu este autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, în conformitate cu prevederile HG 1256/2011;

- deși ... SRL susține că o parte din angajații SRL, au fost pontajați timp de 5 ani de zile ca fiind prezenți la ... SRL, SRL nu a avut declarat punct de lucru pe perioada 01.01.2011 -15.02.2016, în incinta ... SRL.

- societatea ... SRL a dedus TVA aferentă unor servicii de punere la dispoziție de personal, valoarea acestor servicii fiind mai mare decât salariul plătit pentru angajații respectivi de către SRL, acest aspect rezultând din faptul că în anii 2011 și 2012 valoarea acestor servicii este mai mare decât cheltuielile salariale pentru toți angajații SRL, așa cum rezultă din datele

cuprinse în situațiile financiare ale SRL, consultate din baza de date a ANAF, prezentate după cum urmează:

An 2011:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:
- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;
- cont 645: (cheltuieli contribuții asigurări sociale) :lei;
- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție personal facturate de SRL catre de ... SRL: lei;
- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL către ... SRL: lei;

An 2012:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:
- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;
- cont 645: (cheltuieli contributi asigurari sociale) :.... lei;
- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție persoanal înregistrate de ... SRL: lei;
- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL catre de ... SRL: lei;

An 2013:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:
- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;
- cont 645: (cheltuieli contributi asigurari sociale) :....lei;
- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție persoanal înregistrate de ... SRL: lei;
- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL catre de ... SRL:lei;

An 2014:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:
- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;
- cont 645: (cheltuieli contribuții asigurări sociale):lei;
- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție persoanal înregistrate de ... SRL: lei;
- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL catre de ... SRL: lei;

An 2015:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:
- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;
- cont 645: (cheltuieli contributi asigurari sociale) : lei;
- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție personal înregistrate de ... SRL:lei;
- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL catre de ... SRL: lei;
- d-na, în calitate de împuternicit al administratorului a declarat că personalul care a fost pus la dispoziția ... SRL a fost personal necalificat, iar cel are și-a desfasurat activitatea la sediul SRL deci cel care nu a fost

pus la dispoziția ... RL) a fost personal calificat, dar din pontajele întocmite, rezultă că, cel puțin în anii 2011, 2012 și 2013, salariații care au fost înscriși în aceste pontaje sunt tocmai salariații care au calificarea necesară să presteze munca de asamblare componente; astfel, tocmai declarația d-nei confirmă, potrivit inspecției fiscale, suspiciunile cu privire la realitatea prestării acestor servicii de către SRL.

- Furnizorul acestor servicii, respectiv a făcut obiectul unui control inopinat și a unei inspecții parțiale, ca urmare a adresei emise de Inspectoratul de Poliție Județean Arad, Serviciul de investigare a criminalității economice, fiind încheiate de către organele de inspecție fiscală ale DGFP Arad acte de control, în urma cărora au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale reprezentând impozit pe profit, TVA și impozit pe dividende în suma totală de lei, fiind totodată sesizate aspecte de natura penală în activitatea desfășurată de SRL, astfel încât a fost întocmită sesizare penală administratorului SRL, respectiv d-lui.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca a efectuat achiziții fictive de servicii de asamblare componente electrice și de lucrări de construcții de la diverse societăți, cu scopul de a diminua obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și totodată de a oferi posibilitatea ca prin plățile (fictive) ale furnizorilor, administratorul acestei societăți să ridice bani din societate. Aceste sume de bani care au servit doar fictiv pentru achitarea facturilor emise pentru operațiuni fictive, au fost însusite de asociatul unic al SRL, fapt pentru care organele de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală la SRL, au asimilat aceste plăți cu plăți de dividende și au calculat impozit pe dividende.

- ... SRL dispune de un număr mediu de 43 salariați pe perioada 2011-2015, majoritatea având calificarea de montatori subansamble, superior numeric celor 5-6 salariați pe care i-a avut SRL, din care doar aproximativ 3 au avut calificarea de montatori subansamble, pe aceeași perioadă, astfel încât organele de inspecție fiscală au considerat acest contract, ca fiind încheiat doar cu scopul de a denatura și diminua obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, prin evidențierea și înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli artificiale („servicii”) și nereale care a generat pentru societatea ... SRL, TVA de dedus .

- în privința serviciilor de manopera (asamblare componente), societatea nu poate justifica prestarea acestor servicii, conform prevederilor art.145, alin.(2), lit.a din legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

- Analizând facturile emise de furnizorul SRL, se observă că, la denumirea serviciilor sau produselor sunt înscrise următoarele:

- morsetti cu 4 fire,
- suruburi cu metal,
- pungi accesorii;
- dulii cu morseti;

Astfel, se constată că în nicio factura nu este înscrisă ca denumire produs “cablaj electric pentru hote de bucatarie”, sau “cablaj electric corpuri de iluminat”, deși, așa cum rezultă din clauzele contractului nr./11.01.2010, “producatorul se obligă să menționeze în factură următoarele elemente: denumirea produsului finit; tip sau cod; bucati, metri sau kg si comanda pe baza căreia s-a efectuat manopera.”. De asemenea se constată că în toate comenzile întocmite se specifică că se solicită executarea unor lucrări de manoperă conform contractului nr./17.05.2010, ori societatea a prezentat ca document justificativ ce a stat la baza emiterii facturilor, contractul nr...../11.01.2010 și nu contractul nr./17.05.2010.

De asemenea s-a constatat că, tariful înscris în facturi nu corespunde cu cel înscris în anexa la contractul nr./11.01.2010.

Totodată, așa cum rezultă din actul adițional, pentru activitatea de manoperă montare cablaj electric corpuri de iluminat, nu se specifică pretul manoperei. Conform actului adițional nr. 1 la contractul nr./11.01.2010, a fost prelungit termenul contractului pe o perioadă nedeterminată și totodată, a fost completat obiectul de activitate cu activitatea de montare cablaj electric corpuri de iluminat. Nu rezulta despre ce fel de cablaj electric este vorba, pentru ce fel de produs servește cablajul electric respectiv, nu se menționează elementele componente ale cablajului electric care trebuie montate.

De asemenea, în avizele întocmite de ... SRL, pentru materiile prime trimise la SRL, nu se specifică numărul comenzii, și nici în comenzi nu se specifică numărul avizului pe baza căruia a fost predată materia primă spre prelucrare; avizele de însoțire nu au fost întocmite în aceeași dată cu comanda de lucru, pe avize nu s-a menționat numărul de înmatriculare al mașinii cu care ar fi fost transportate materiile prime la sediul societății care le-a prelucrat, respectiv la sediul SRL. Totodată, nu s-a întocmit o fișă de magazie pentru aceste materii prime, din care să reiasă ieșirile și intrările acestor bunuri. Societatea nu a întocmit registrul bunurilor primite pe perioada 01.01.2011-29.02.2016.

Totodată, referitor la serviciile de construcții și amenajări imobil, pentru care societatea a dedus TVA în sumă totală de lei, d-na susține în nota explicativă că „acestea nu necesitau personal calificat, constând în reparații pereți hala și alte prestări simple, aceste lucrări fiind efectuate cu personalul societății noastre.”

Contrar celor susținute de d-na, din devizele ofertă atașate facturilor, reiese faptul că aceste lucrări nu au constat în servicii pentru construcții ușoare, ele fiind enumerate după cum urmează: executare spații betonate pentru fixare rafturi, decopertare dale beton și executare cuburi de beton, decupare zid beton și finisare, zugraveli, amenajări birouri, etc.). De altfel, din devizele prezentate reiese că lucrările ar fi trebuit executate cu personal calificat.

- toate facturile emise de SRL către ... SRL au fost în limita sumei de 5000 lei, iar în perioada 2011-30.06.2012, acestea au fost achitate exclusiv în numerar;

În cazul impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, SC ... SRL, a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise de SC SRL, valoarea cheltuielilor cu serviciile fiind în sumă de lei, din care:

- cheltuieli cu servicii de manoperă asamblare componente în baza contractului nr..../11.01.2010 în sumă de lei

- cheltuieli cu servicii de punere la dispoziție de personal ("ore"), în baza contractului nr./01.10.2010, în lei;

- cheltuieli cu servicii de amenajare și construcții la imobile în sumă delei, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile din următoarele motive:

- La stabilirea cheltuielilor nedeductibile, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr.241/2005, prin faptul că serviciile respective au fost fictive, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței unor operațiuni reale, din următoarele motive:

- serviciile de punere la dispoziție de personal a unui număr de trei persoane, așa cum rezultă și din clauzele contractului nr. .../01.10.2010, (desfășurarea muncii sub îndrumarea unor șefi de echipă ai ... SRL), sunt servicii specifice muncii prin agent de munca temporară, însă societatea care a facturat aceste servicii, respectiv SRL nu este o societate autorizată să desfășoare un asemenea obiect de activitate, deoarece nu îndeplinește condițiile cerute de legislația specifică în domeniu, respectiv nu este autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, în conformitate cu prevederile HG 1256/2011;

- deși ... SRL susține că o parte din angajații SRL, au fost pontajați timp de 5 ani de zile ca fiind prezenți la ... SRL, SRL nu a avut declarat punct de lucru pe perioada 01.01.2011 -15.02.2016, în incinta ... SRL.

- societatea ... SRL a dedus cheltuieli aferente unor servicii de punere la dispoziție de personal, valoarea acestor servicii fiind mai mare decât salariul plătit pentru angajații respectivi de către SRL, acest aspect rezultând din faptul că în anii 2011 și 2012 valoarea acestor servicii este mai mare decât cheltuielile salariale pentru toți angajații SRL, așa cum rezultă din datele cuprinse în situațiile financiare ale SRL, consultate din baza de date a ANAF, prezentate după cum urmează:

An 2011:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:

- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;

-cont 645: (cheltuieli contribuții asigurări sociale) :....lei;

- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție personal facturate de SRL către de ... SRL: lei;

- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL către de ... SRL: lei;

An 2012:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:

- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;

- cont 645: (cheltuieli contribuții asigurări sociale) : lei;

- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție persoanal înregistrate de ... SRL: lei;

- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL catre de ... SRL: lei;

An 2013:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:

- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;

-cheltuieli cu servicii punere la dispozitie persoanal inregistrate de ... SRL: lei;

-cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL catre de ... SRL:lei;

An 2014:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:

- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;

- cont 645: (cheltuieli contribuții asigurări sociale):lei;

- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție persoanal înregistrate de ... SRL: lei;

- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL către de ... SRL: lei;

An 2015:

- cheltuieli salarii SRL: lei, din care:

- cont 641(cheltuieli cu salariile): lei;

- cont 645: (cheltuieli contribuții asigurări sociale): lei;

- cheltuieli cu servicii punere la dispoziție personal înregistrate de ... SRL:lei;

- cheltuieli cu manopera (asamblare componente) facturate de SRL către de ... SRL: lei;

- d-na , în calitate de împuternicit al administratorului a declarat ca personalul care a fost pus la dispoziția ... SRL a fost personal necalificat, iar cel care și-a desfășurat activitatea la sediul SRL (deci cel care nu a fost pus la dispoziția ... SRL) a fost personal calificat, dar din pontajele întocmite, rezultă că, salariații care au fost înscriși în aceste pontaje sunt tocmai salariații care au calificarea necesară să presteze munca de asamblare componente; astfel, tocmai declaratia d-nei au confirmat suspiciunile cu privire la realitatea prestării acestor servicii de către SRL.

- Furnizorul acestor servicii, respectiv a facut obiectul unui control inopinat și a unei inspecții parțiale, ca urmare a adresei emise de Inspectoratul de Politie Județean Arad, Serviciul de investigare a criminalității economice, fiind încheiate de către organele de inspecție fiscală ale DGFP

Arad acte de control, în urma cărora au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale reprezentând impozit pe profit, TVA și impozit pe dividende în sumă totală de lei, fiind totodată sesizate aspecte de natură penală în activitatea desfășurată de SRL, astfel încât a fost întocmită sesizare penală administratorului SRL, respectiv d-lui.

- ... SRL dispune de un număr mediu de 43 salariați pe perioada 2011-2015, majoritatea având calificarea de montatori subansamble, superior numeric celor 5-6 salariați pe care i-a avut SRL, din care doar aproximativ 3 au avut calificarea de montatori subansamble, pe aceeași perioadă, astfel încât organele de inspecție fiscală consideră că acest contract, a fost încheiat doar cu scopul de a denatura și diminua obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, prin evidențierea și înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli artificiale („servicii”) și nereale care a generat pentru societatea ... SRL.

- în privința serviciilor de manoperă (asamblare componente), societatea nu poate justifica prestarea acestor servicii, conform prevederilor art.145, alin.(2), lit.a din legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

- Analizând facturile emise de furnizorul SRL, se observă că, la denumirea serviciilor sau produselor sunt înscrise următoarele descrieri:

- morsetti cu 4 fire,
- suruburi cu metal,
- punși accesorii;
- dulii cu morseti;

Astfel, se constată că în nicio factura nu este înscrisă ca denumire produs “cablaj electric pentru hote de bucatarie”, sau “cablaj electric corpuri de iluminat”, deși, așa cum rezultă din clauzele contractului nr. .../11.01.2010, “producatorul se obligă să menționeze în factură următoarele elemente: denumirea produsului finit; tip sau cod; bucăți, m sau kg și comandă pe baza careia s-a efectuat manopera.”. De asemenea se constată că în toate comenzile de lucru întocmite se specifică ca se solicită executarea unor lucrări de manopera conform contractului nr. .../17.05.2010, ori societatea a prezentat ca document justificativ ce a stat la baza emiterii facturilor, contractul nr. .../11.01.2010 și nu contractul nr. .../17.05.2010.

De asemenea s-a constatat că, tariful înscris în facturi nu corespunde cu cel înscris în anexa la contractul nr. .../11.01.2010. Totodată, așa cum rezultă din actul adițional, pentru activitatea de manoperă montare cablaj electric corpuri de iluminat, nu se specifică pretul manoperei. Conform actului adițional nr. 1 la contractul nr. .../11.01.2010, a fost prelungit termenul contractului pe o perioadă nedeterminată și totodată, a fost completat obiectul de activitate cu activitatea de montare cablaj electric corpuri de iluminat. Nu rezultă despre ce fel de cablaj electric este vorba, pentru ce fel de produs serveste cablajul electric respectiv, nu se menționează elementele componente ale cablajului electric care trebuie montate.

De asemenea, în avizele întocmite de ... SRL, pentru materiile prime trimise la SRL, nu se specifică numărul comenzii, și nici în comenzi nu se

specifică numărul avizului pe baza căruia a fost predată materia primă spre prelucrare; avizele de însoțire nu au fost întocmite în aceeași data cu comanda de lucru, pe avize nu s-a menționat numărul de înmatriculare al mașinii cu care ar fi fost transportate materiile prime la sediul societății care le-a prelucrat, respectiv la sediul SRL. Totodată, nu s-a întocmit o fișă de magazie pentru aceste materii prime, din care să reiasă ieșirile și intrările acestor bunuri. Menționează totodată, că societatea nu a întocmit registrul bunurilor primite pe perioada 01.01.2011-29.02.2016.

Totodată, referitor la cheltuielile cu serviciile de construcții și amenajări imobil, d-na susține în nota explicativă că „acestea nu necesitau personal calificat, constând în reparații pereți hala și alte prestări simple, aceste lucrări fiind efectuate cu personalul societății noastre.”

Contrar celor susținute de d-na, din devizele ofertă atașate facturilor, reiese faptul că aceste lucrări nu au constat în servicii pentru construcții ușoare, ele fiind enumerate după cum urmează: executare spații betonate pentru fixare rafturi, decopertare dale beton și executare cuburi de beton, decupare zid beton și finisare, zugraveli, amenajări birouri, etc.). De altfel, din devizele prezentate reiese că lucrările ar fi trebuit executate cu personal calificat.

Toate facturile emise de SRL către ... SRL au fost în limita sumei de 5000 lei, iar în perioada 2011-30.06.2012, acestea au fost achitate exclusiv în numerar, indicând o lipsă de transparență pentru aceste operațiuni.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Sesiunea penală nr. ARG:AIF/13.10.2016, în considerarea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/29.09.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR/29.09.2016, contestată, pentru prejudiciul în sumă totală de lei reprezentând impozit pe profit (.... lei) și taxa pe valoarea adăugată (.... lei), în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin. (1) și (2), respectiv art. 9, alin. (1) lit. c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare finalizării dosarului penal, Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad a transmis, în fotocopie, Ordonanța de clasare din 02.07.2019 pronunțată în Dosarul nr. ... /P/2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, conform Încheierii penale nr. ... /11.11.2019 pronunțată de Tribunalul Arad – Secția Penală în dosar nr. ... /108/2019, însoțită de punctul său de vedere, astfel că DGRFP Timișoara, ca organ competent conform art. 272 din Codul de procedură fiscală, a procedat la analizarea dosarului contestației în scopul soluționării acesteia pe fond, în legătură cu suma totală de lei reprezentând impozit pe profit (.... lei) și taxa pe valoarea adăugată (.... lei), în condițiile legii.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În legătură cu capetele de cerere privind TVA în sumă de.... lei și lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pe relația petentei cu furnizorul SRL, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care petenta a înregistrat aceste cheltuieli și TVA aferentă fără să aibă la bază documente justificative potrivit Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, iar în etapa de urmărire penală și nici în cea procesual penală nu a fost soluționată acțiunea civilă.

În ceea ce privește Ordonanța de clasare din 02.07.2019 pronunțată în Dosarul nr. ... /P/2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, conform Încheierii penale nr. ... /11.11.2019 pronunțată de Tribunalul Arad – Secția Penală în dosar nr. ... /108/2019, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că în cuprinsul Încheierii penale nr. ... /11.11.2019 s-au statuat următoarele:

„Tribunalul reține, din concluziile expertizei, că, în ipoteza în care nu s-a demonstrat că operațiunile efectuate de societățile comerciale implicate sunt fictive, din punct de vedere financiar operațiunile înregistrate în contabilitate sunt corecte.”

De asemenea, s-a reținut faptul că:

„Din analiza declarațiilor inculpaților, a martorilor audiați și înscrisurilor administrate în cursul urmăririi penale nu se poate contura cu certitudine opinia că aceste operațiuni sunt fictive.”

Concluzia finală reținută în Ordonanța de clasare din 02.07.2019 a fost în sensul în care:

„(...) nu poate fi reținută cauzarea unui prejudiciu de către inculpata prin intermediul SC ... SRL, în condițiile în care prejudiciul, ca rezultat al evaziunii fiscale, implică diminuarea obligațiilor de plată față de bugetul general consolidat al statului ca rezultat al sustragerii de la impozitare.

Având în vedere că în prezenta cauză prejudiciul nu este susceptibil de o evaluare bănească, urmează a se dispune clasarea cauzei în ceea ce privește fapta de evaziune fiscală, prev. de art. 9 al. 1 lit.c din Legea nr. 241/2005 (...) deoarece nu întrunește tipicitatea obiectivă a faptei, fiind incidente prev. art. 16 al. 1 lit. b C.p.p.”.

Prin raportare la dispozițiile art. 15 alin. (1) Cod procedură penală, tipicitatea unei infracțiuni constă în condiția ca fapta să fie prevăzută de legea penală, aceasta prevăzând un model abstract de comportament care atârână aplicarea unei sancțiuni penale. Astfel, o faptă concretă devine infracțiune doar atunci când ea corespunde trăsăturilor stabilite de legiuitor în modelul abstract prevăzut de legea penală.

Așa cum rezultă din analiza sesizării penale și a actelor subsecvente emise în cadrul urmăririi penale, respectiv a derulării procesului penal, fapta sesizată de organele de inspecție fiscală a fost posibilă săvârșire a infracțiunii de evaziune fiscală, așa cum este reglementată în cuprinsul Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„ART. 8

(1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

(2) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 5 ani la 15 ani și interzicerea unor drepturi asocierea în vederea săvârșirii faptei prevăzute la alin. (1).

ART. 9

(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

(...)

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”

Așa cum a statuat și Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr. 64 pronunțată în 10.01.2019 rezultă că:

„Este evident că nu pot fi suprapuse cele două planuri: penal și fiscal, întrucât neidentificarea elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală nu atrage automat deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor supuse verificării, însă se impune reevaluarea documentelor justificative depuse de recurentă, având în vedere că, în cadrul urmăririi penale s-a statuat în sens contrar celor reținute de organul de inspecție fiscală.”

Astfel în considerarea celor statuate mai sus, DGRFP Timișoara a solicitat organului de inspecție fiscală, reevaluarea documentelor prezentate de petentă, raportat la constatările din etapa procesuală penală, în considerarea dispozițiilor art. 277 alin. 4 Cod procedură fiscală coroborat cu pct. 10.4 și pct. 10.5 din OPANAF nr. 3741/2015, organele de inspecție

fiscală precizând că își mențin constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală F-AR .../29.09.2016 și Decizia de impunere nr. F-AR .../29.09.2016 (completarea nr. .../27.01.2020).

În vederea analizării cauzei supuse soluționării, redăm mai jos starea de fapt fiscală constatată la petenta ... SRL, respectiv:

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, petenta ... SRL a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi emise de SRL, reprezentând:

- servicii de manoperă asamblare componente
- servicii de punere la dispoziție de personal ("ore");
- servicii de amenajare și construcții la imobile,

în legătură cu care în urma inadvertențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, respectiv faptul că petenta și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere a TVA aferentă, constatările fiind prezentate, pe scurt la pct. II al prezentei decizii.

În drept, în cauză sunt incidente următoarele norme legale:

a) Referitor la impozitul pe profit - Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

- **art.21 alin.1** din același act normativ,

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

- **art. 21 alin. (4) lit. f)**

"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

- **art. 21 alin. (4) lit. m)** din același act normativ:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

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

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate [...].”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite

cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv

prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

- **art.25 alin.(1)** din același act normativ:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”,

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

13. In aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, opti... ea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, opti... ea și restructurarea activității unui contribuabil:

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată - În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada anterioară datei de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările ulterioare care precizează:

“ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;(...)”

Începând cu data de 01.01.2016, în vigoare sunt dispozițiile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

ART. 299

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

ART. 319

Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(...)

*(20) **Factura cuprinde în mod obligatoriu** următoarele informații:*

(...)

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

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

Învederăm că în cauză sunt incidente și dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale.

La data prezentei, urmare finalizării procesului penal, care a făcut obiectul dosarului penal nr. ... /P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, s-a constatat *realitatea* operațiunilor derulate de petentă cu furnizorul SRL care în etapa de soluționare a contestației nu mai poate fi pusă în discuție, DGRFP Timișoara urmând a analiza respectarea de către petentă a condițiilor impuse de legea fiscală care i-ar da petentei drept de a-și considera cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil și implicit de a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor.

De altfel, așa cum rezultă din cele ce preced, mijlocul de probă determinant în cadrul procesului penal l-a constituit expertiza efectuată în urmărire penală care a vizat, în principal, modul de înregistrare a achizițiilor în evidența financiar contabilă a petentei, concluzia finală fiind că facturile în cauză au fost înregistrate în evidența financiar contabilă a petentei și declarate bugetului de stat.

Or, așa cum rezultă din normele legale precitate, spre exemplu, în cazul impozitului pe profit, fiind vorba de achiziții, cheltuielile aferente acestora – înregistrate de petentă ca și cheltuieli deductibile – au ca efect *diminuarea* masei profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

În mod similar, prin exercitarea dreptului de deducere a TVA de către petentă, se *diminuează* TVA datorată bugetului general consolidat al statului.

Prin raportare la normele legale în cazul celor două categorii fiscale, rezultă că legiuitorul a condiționat finalitatea diminuării impozitului pe profit și a TVA de plată bugetului de stat de condiția efectuării cheltuielilor care urmează să diminueze masa profitului impozabil de efectuarea lor **„în scopul realizării de venituri”** (în cazul impozitului pe profit) respectiv posibilitatea de exercitare a dreptului de deducere a TVA doar în situația în care achizițiile efectuate sunt destinate utilizării **„în folosul operațiunilor taxabile”** ale petentei.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei deși în cadrul procesului penal care a făcut obiectul controlului de legalitate al Tribunalului Arad în dosarul nr. .../108/2019 s-a confirmat realitatea

operațiunilor, însă în condițiile în care nici în etapa de urmărire penală și nici în cea procesual penală nu s-a soluționat acțiunea civilă, organele de inspecție fiscală vor analiza respectarea de către petentă a dispozițiilor legale fiscale, atât a condițiilor de formă, cât și a condițiilor de fond, coroborând mijloacele de probă în condițiile Codului de procedură fiscală, astfel:

1. Referitor la serviciile de manoperă asamblare componente

Analizând raportul de inspecție fiscală, rezultă inadvertențe între datele cuprinse în contract, factură și avize, între datele din aceste documente nerezultând o legătură de cauzalitate, nefiind identificate corelații.

Astfel, petenta nu a făcut dovada (prin documentele prezentate) că serviciile achiziționate de la SRL se regăsesc în bunurile care au fost facturate de ... SRL clienților intracomunitari. Or, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală din RIF, petenta nu a deținut registrul bunurilor primite, care trebuie să reflecte întregul circuit al bunurilor ce constituie obiectul prelucrării bunurilor, de la intrarea în societate și până la ieșirea din societate.

Asa cum au fost prezentate documentele, este imposibil de a urmări circuitul unei materii prime de la intrare și până la transformarea într-un produs finit sau semifinit, și astfel să se facă dovada că serviciul achiziționat este încorporat într-un produs care să fi fost livrat ulterior intracomunitar.

Un aspect important este și faptul că însăși ... SRL prestează servicii de prelucrare asupra *aceluiși* tip de bunuri mobile ca și cele „trimise” spre prelucrare la SRL. Astfel, referitor la serviciile de asamblare componente, din documentele prezentate de petentă nu se pot identifica bunurile asupra cărora s-au prestat servicii de asamblare de către SRL în facturile de ivrare intracomunitară emise de ... SRL către clienții intracomunitari.

Se observa că în facturile emise de ... SRL către clienții intracomunitari, produsele au *coduri*, în timp ce în comenzile emise de ... SRL către și în avizele de însoțire a mărfurilor emise de către X nu se specifică niciun cod de material, ci doar denumire, de ex. Morsetti.

Sunt înscrise coduri doar în avizele de însoțire a mărfurilor emise de X către, dar aceste coduri cuprinse în avizele de însoțire nu se regăsesc în facturile emise de X către clienții intracomunitari.

Un alt aspect, care reiese din documentele prezentate de petentă expertului și care nu au fost luate în considerare de instanță în ceea ce privește cheltuielile cu manopera de asamblare, este ca în foarte multe cazuri, facturile emise către clienții intracomunitari sunt emise înaintea primirii comenzii de lucru de către de la X și totodată, data emiterii avizelor de ieșire a materialelor prelucrate de la la X este ulterioară datei emiterii facturilor de către X către clienții intracomunitari; de ex. la poziția 2 din anexa 1, la raportul de expertiză fiscală judiciară, comanda de lucru emisă de X către este din 19.01.2011, avizul de intrare a materialelor spre prelucrare emis de X către este din 19.01.2011, avizul de ieșire cu materialele prelucrate de la către X este din 25.01.2011, iar facturile de livrare emise

de X către partenerii intracomunitari sunt din 20.01.2011, 21.01.2011 și 24.01.2011. Această stare de fapt conduce la situația imposibilă ca livrarea către clienții intracomunitari să se fi făcut anterior datei la care au ieșit materialele din procesul de prelucrare de la (25.01.2011).

Deși hotărârea instanței penale a avut în vedere și raportul de expertiză fiscal judiciară, în plan fiscal nu a fost demonstrat prin expertiză efectuată că serviciile de manopera asamblare componente, au fost ulterior încorporate în produsele finite și vândute intracomunitar către diverși clienți, în condițiile în care în anexa nr.1 la raportul de expertiză nu se prezintă numărul de bucăți de componente electrice care s-au asamblat de către ... și facturat către X , comparativ cu numărul de bucăți livrate de X către clienții intracomunitari.

Astfel, sub aspect fiscal apare ca necesară din punct de vedere legal, așa cum s-a indicat în cele ce preced, existența posibilității ca pentru fiecare factură de livrare către clienții intracomunitari să fie identificat numărul de bucăți livrate, și totodată care dintre facturile emise de SRL către ... SRL provine acel număr de bucăți prelucrate, situație în care este aplicabil raționamentul ÎCCJ din **Decizia nr. 5679/2013** (asimilabil chiar dacă este vorba de bunuri) care în a statuat următoarele:

„Potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) C. fisc. dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA.

În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nici o responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 „Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

(...)

Se mai reține de către Înalta Curte că notele de intrare/recepție nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor de TVA, întrucât acestea dovedesc doar intrarea în gestiune a mărfurilor nu și proveniența acestora.

Având în vedere controalele încrucișate către organele fiscale, a rezultat că facturile emise de societățile furnizoare și respectiv livrările efectuate nu s-au confirmat, aceste facturi nu pot fi considerate documente justificative conform dispozițiilor legale arătate mai sus.”

De asemenea, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. **1279/30.03.2017** următoarele:

“Instanța de fond a considerat că acțiunea reclamantei este neîntemeiată, deoarece nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise

de furnizorii săi, ce au avut un comportament fiscal neadecvat și nici proveniența bunurilor înscrise în facturi.

Astfel, mărfurile înscrise de cele patru societăți în facturi și care au fost înregistrate în evidența contabilă a recurentei-reclamante nu au fost raportate în totalitate sau chiar deloc prin deconturile de TVA și nu au fost înscrise în declarațiile de livrări/achiziții de bunuri pe teritoriul României; nu a fost declarat impozitul pe profit aferent livrărilor efectuate către SC A. SRL; mărfurile provin de la societăți fantomă care s-au sustras de la control, nu funcționează la sediul social declarat; nu au achitat obligațiile către stat, nu există corelații între achizițiile de mărfuri declarate de furnizorii recurentei și cele declarate de furnizorii furnizorilor, în cazul unor facturi nu este înscrisă adresa furnizorului, recurenta nu a putut prezenta documente care să ateste proveniența legală, pe tot circuitul de tranzacționare al societăților, transportul nu a fost asigurat de recurentă, nu au fost puse la dispoziție documente de conformitate pentru produse, buletine de analiză, deși prin contractele încheiate se prevede această obligație, nu a existat o comisie de recepție a mărfii care să certifice realitatea intrărilor, documentele prezentate de recurentă nu au dovedit că **proveniența** mărfurilor este cea înscrisă în facturile emise de cele patru societăți; mijloacele de transport indicate în documente nu au efectuat niciun transport către recurentă.

Față de acestea, Înalta Curte apreciază că sentința recurată și actele administrative fiscale atacate sunt legale, în raport de disp. art. 6 alin. (29) din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 21 alin. (4) lit. f), art. 11 alin. (1) C. fisc.

Facturile înregistrate în contabilitatea societății recurente **nu constituie documente justificative**, conform prevederilor legale, deoarece **nu s-a dovedit PROVENIENȚA mărfurilor**, aspecte ce puteau fi constatate cu ușurință de către reclamantă.

Recurenta-reclamantă a fost obligată la plata unui impozit pe profit suplimentar și la accesorii, datorită comportamentului său nediligent și a înregistrării în evidențele contabile a unor facturi ce nu pot fi considerate documente justificative, iar în acest caz, responsabilitatea îi aparține.

(...)

TVA a fost considerată nedeductibilă nu datorită, în principal, datorită **comportamentului fiscal al unora dintre furnizori**, cum susține recurenta-reclamantă, **ci datorită împrejurării că facturile evidențiate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de document justificativ**, iar prin nedeclararea de către furnizori a livrărilor către organul fiscal, nu a intervenit exigibilitatea taxei, adică dreptul organului fiscal de a solicita de la furnizori plata taxei către buget.

(...)

Cu privire la concluziile CJUE din cauza C-354/03 OPTIGEN, se reține faptul că dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de o altă persoană care face parte din lanțul de distribu-

ție, atâta timp cât aceasta nu avea cunoștință și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă.

Or, în prezenta cauză, recurenta-reclamantă putea să cunoască fraudă săvârșită de furnizorii săi, prin mijloacele unei persoane diligente, din moment ce facturile nu conțineau toate elementele sau nu era dovedită proveniența mărfurilor.”

În considerarea celor mai sus prezentate, respectiv a faptului că nu pot fi corelate documentele între ele, comenzile cu avizele și nici cu facturile, rezultă că în mod organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA.

De altfel, conform art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

sarcina dovezii revine contribuabilului, care a solicitat rambusarea TVA de la bugetul statului, care nu a demonstrat condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv că serviciile pentru care aceasta pretinde dreptul de deducere a TVA să fie utilizate ulterior în aval de petentă prin încorporarea acestora într-un produs finit sau semifinit, în scopul operațiunilor prevăzute la art.297, alin.(4) din Codul Fiscal.

2. Referitor la serviciile de punere la dispoziție de personal:

Pornind de la faptul că în cadrul procesului penal nu s-a soluționat acțiunea civilă, hotărârea instanței penale s-a bazat și pe raportul de expertiza fiscală judiciară.

Învederăm că referitor la acest tip de servicii achiziționate, s-a constatat, că ... SRL a susținut în contestația formulată că aceste servicii nu sunt servicii de punere la dispoziție de personal, ci sunt prestări de servicii.

Or, în cadrul urmăririi penale, expertul a arătat că:

„Achizițiile efectuate de către societatea ... SRL de la societatea SRL in anul ... reprezintă, conform documentelor existente la dosarul cauzei precum si in arhiva contabila a societății, in speța conform facturilor emise de către societatea SRL, servicii punere la dispoziție de personal, necesare asamblării produselor finite sau subansamblelor, care, ulterior au fost refacturate către clienții societății ... SRL, in speța către societățile ... S.R.L., ... S.R.L... , ... , si ... SRL.

Toate facturile aferente serviciilor de punere la dispoziție de personal, au anexate Foile colective de prezenta pentru personalul pus la dispoziție, precum si devizele aferente lucrărilor efectuate de către aceștia pentru preluarea produselor si subansamblelor deținute de către societatea ... SRL.”

Rezulta astfel, o *contradicție* chiar între constatările expertului și cele

susținute de petentă, atâta timp cât argumentația petentei din contestație se bazează tocmai pe ideea că serviciile respective nu sunt servicii de punere la dispoziție de personal, iar expertul constată că sunt servicii de punere la dispoziție de personal.

Subliniem că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor, deoarece petenta nu face dovada că TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere este destinată operațiunilor sale taxabile, respectiv cheltuielile deduse sunt destinate realizării de venituri impozabile.

Astfel, în facturile de livrări către clienții intracomunitari emise de X X sunt indicate bunurile care au fost prelucrate de către X X . Facturile de servicii emise de către X nu cuprind o detaliere a bunurilor pe care le-au executat personalul pus la dispoziție de, ci cuprind facturări de „ore”.

Totodată, în ceea ce privește susținerea petentei din contestație conform căreia aceste servicii sunt prestări de servicii, din punct de vedere al impozitului pe profit petenta trebuia să justifice aceste servicii cu situații de lucrări, în care să se specifice, ce bunuri au fost executate, de către cine, în ce perioade, care este tariful pe manopera executată etc, condiții prevăzute de pct.48 , din HG 44/2004, dat in aplicare art.21, alin.(4), lit. m) din legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare, citat *supra*.

Dacă acest contract nu este unul de agent de munca temporară, înseamnă ca în fapt, prin derularea pe o perioada îndelungată a acestui contract (5 ani), a avut loc o detașare a salariaților la X , caz in care, conform prevederilor legale din Codul muncii, societatea ar fi trebuit sa suspende contractele de munca ale angajaților, conform art.52, alin.(1), lit.d din Codul muncii, iar toate drepturile salariale ale angajaților să fie suportate de către X , dar ca și cheltuieli salariale, inclusiv plata contribuțiilor sociale aferente, conform art. 47, alin.(1) din codul muncii, si nu ca și cheltuieli cu servicii.

Învederăm petentei jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care reprezintă izvor interpretativ și care este în sensul celor arătate de organul competent în soluționarea contestației, astfel:

- prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

- conform considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, rezultă că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...]”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

- de asemenea, se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.398/16.02.2016, respectiv:
țiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

3. Referitor la serviciile de amenajare

Deși conform art. 73 Cod procedură fiscală, contribuabilul îi incumbă sarcina probei, petenta a prezentat în timpul inspecției fiscale doar facturile și devizele ofertă. Devizul ofertă reprezintă un document în care furnizorul propune un anumit tarif pentru o anumită lucrare, dar devizul ofertă nu ține loc de situație de lucrări. Chiar și devizul oferta, considerat de contestatoare ca document justificativ, nu a fost întocmit de așa natura încât să furnizeze detalii cu privire la natura serviciilor prestate. O simpla înșiruire a unor lucrări pe un deviz ofertă, fără a se specifica inclusiv cantitatea de materiale intrate, valoarea acestora, valoarea manoperei, nu este de natură a justifica deducerea TVA și a cheltuielilor.

De altfel, la pct. 184 din OMFP 3055/2009 se precizează:

„(2) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.”

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului *prevalenței economicului asupra juridicului*, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv cheltuielile sunt destinate realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ori, în cauza ce face obiectului prezentei decizii, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au constatat că pentru bunurile achiziționate de petentă pentru care și-a exercitat dreptul de deducere petenta nu a făcut dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza **C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA** care la paragraful 46 dispune:

„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de

*a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). **Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).***

Pe cale de consecință, susținerile petentei din contestația formulată în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, nu sunt confirmate în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă solicitate de organele de inspecție fiscală, în exercitarea rolului activ.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, **Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. 398/2016** că „*pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).*

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Pe cale de consecință, documentele prezentate de petentă în scopul considerării cheltuielilor ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu sunt în măsură să confere *sine qua non* caracter deductibil cheltuielilor, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care, în mod constant, ÎCCJ a statuat că *pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă unei prestări de servicii este obligatorie dovedirea **existenței unei LEGĂTURI DIRECTE între serviciile prestate și operațiunile impozabile ale entității juridice care contactează aceste servicii - în sensul ca serviciile să fi fost efectuate în folosul acestor operațiuni - simpla dovedire a existenței unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nefiind, în sine însăși, suficientă pentru a conferi dreptul de deducere a TVA aferentă plății făcute pentru respectivele servicii.*** - a se vedea **Decizia nr. 1831 din 8 iunie 2016 a ICCJ** – în cauza supusă soluționării nefiind demonstrată legătura directă între serviciile achiziționate și operațiunile ulterioare.

În concluzie, se reține că petenta nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că au fost respectate prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță, aplicabilă în mod similar și achizițiilor de bunuri. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../29.09.2016 emisă de Administrația Finanțelor Publice Arad pentru suma totală de lei reprezentând: lei taxa pe valoarea adăugată și lei impozit pe profit, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de Societatea ... SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../29.09.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare emisă de Administrația Finanțelor Publice Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../29.09.2016 pentru suma totală de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei

- prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet avocat
- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,