



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel.: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

DECIZIE nr. 2876 / 30.06.2020

privind contestația formulată de societatea H S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/05.08.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF/26.07.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR nr./05.08.2019, asupra contestației formulată de

Societatea H S.R.L.,
CIF:
Cu sediul în

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/25.07.2019 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/05.08.2019.

Petenta H S.R.L. formulează contestație împotriva următoarelor acte administrative fiscale emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală:

- Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 prin care s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2013-31.12.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată;
- Decizia de impunere nr. F-AR/20.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, precum și
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/20.06.2019.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/20.06.2019, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal

consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

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

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

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR/20.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad- Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este de lei reprezentând:

- lei Impozit pe profit stabilit suplimentar;
- lei Taxa pe valoarea adăugată stabilit suplimentar .

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

În raport de data comunicării Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 și a Deciziei de impunere F-AR/20.06.2019, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziilor contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. În cuprinsul contestației formulate petenta H S.R.L., prin reprezentantul său legal, solicită anularea actelor atacate, respectiv Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 și Decizia de impunere nr. F-AR/20.06.2019 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru următoarele motive de fapt și de drept:

I. Nulitatea, netemeinicia și nelegalitatea emiterii deciziei de reverificare F-AR

Lipsa indicării unui temei juridic corect în ceea ce privește reverificarea, art. 128 alin 1 din Codul de procedura fiscală fiind invocat fără temei în opinia petentei, deoarece nu există date suplimentare legate de petentă, necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale și identificate la reverificare, petenta afirmând că au fost prezentate aceleași documente și în cadrul verificării cât și al reverificării.

Organul de inspecție fiscală evidențiază în decizia de impunere faptul că societatea, în anul 2013, a avut relații comerciale cu societăți cu un comportament fiscal inadecvat, respectiv SRL, însă nu identifică actul normativ care prevede obligația beneficiarului de a analiza/verifica comportamentul fiscal al unui prestator.

În opinia petentei, nu avea nici posibilitatea și nici obligația legală de a avea acces la informații legate de comportamentul fiscal al unui colaborator. Analiza trebuie formulată strict pe mijloacele de administrare și apreciere a probelor în materie fiscală, pe cale de consecință lipsa datelor cu caracter de noutate determină netemeinicia reverificării.

De asemenea, este încălcat și regimul juridic aplicabil reverificării, conform Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe durata inspecției fiscale, confirmată prin Ordin al Președintelui ANAF nr. 713/2004, petenta redând în cuprinsul contestației pct. 4: "Dreptul de a fi verificat o singură

data pentru fiecare impozit, taxa sau contribuție sociala si pentru fiecare perioada supusa verificării/impozitării."

În opinia petentei, decizia de "verificare" este netemeinică și nelegală în ceea ce privește perioada supusa verificării, în sensul că este nelegal ca organul de inspecție fiscală să verifice în iunie 2019 un TVA dedus în anul 2013.

Potrivit regulilor fiscale în materie de TVA, dreptul autorității să solicite plata taxei apar cu ocazia livrării de bunuri/ servicii sau a deducerii eronate. Potrivit dispozițiilor din Codul de procedură fiscală prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În speță, pentru obligațiile fiscale aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată generate în anul 2013, termenul de prescripție a început să curgă din data de 1 ianuarie 2014 și s-a împlinit la 31 decembrie 2018, iar organele de inspecție fiscală nu mai erau în măsură să stabilească, raportat la momentul începerii inspecției fiscale, respectiv 14.06.2019, obligații fiscale suplimentare în sarcina petentei pentru anul 2013, întrucât acest drept este prescris începând cu 1 ianuarie 2019.

Termenul de prescripție ce ar putea fi aplicabil doar în privința impozitului pe profit, nu întrunește condițiile de claritate, previzibilitate și accesibilitate, încălcând prevederile constituționale cuprinse în art. 1 alin. (5) din Constituția României care consacră, la nivel general, *principiul legalității*.

Petenta invocă prevederile art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale și art. 91 din O.G. nr. 92/2003 și art. 21 (1)-(2), art. 352 (3) din Legea 207/2015.

Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de **5 ani**, pentru creanțe fiscale **născute** după data de 1 ianuarie 2016. Pentru baza de impunere constituită în anul 2013, în temeiul art. 91 alin. (2) și art. 23 din O.G. nr. 92/2003, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut această bază de impunere, respectiv de la 1 ianuarie a anului 2014, și s-a sfârșit după 5 ani, adică la 31 decembrie 2018.

Baza de impozitare este cea care generează un act administrativ fiscal, și nu invers, fapt pentru care începutul oricărei perioade de prescripție trebuie legat numai de momentul în care s-a constituit.

În materia impozitului pe profit, potrivit art. 34(1) din Codul fiscal, în ceea ce privește trimestrul IV, legea conferă contribuabilului facilitatea de a declara și plăti impozitul aferent odată cu definitivarea impozitului, respectiv până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe

profit (care se depune, până la data de 25 martie a anului următor celui căruia îi este aferent profitul și, în consecință, impozitul pe profit). Prin urmare reverificarea anului 2013, s-a efectuat după îndeplinirea termenului de prescripție și a dreptului de a stabili obligații fiscale, asupra obligațiilor fata de bugetul consolidat al statului din ultimii 5 ani fiscali pentru care exista obligația depunerii declarațiilor fiscale, reverificarea fiind nelegală, motiv pentru care petenta solicită a se constata nulității, nelegalitatea și netemeinicia deciziei de reverificare F-AR/13.06.2019.

II. Nulitatea, netemeinicia și nelegalitatea emiterii deciziei de impunere F-AR/20.06.2019.

Organele fiscale au stabilit că petenta ar datora impozit pe profit și TVA raportate la baza impozabilă suplimentară stabilită, deoarece: "societate, în anul 2013, a avut relații comerciale cu societăți cu un comportament fiscal inadecvat, respectiv SRL, înregistrând achiziții de la aceasta pentru care nu au fost stabilite obligații suplimentare la bugetul de stat".

Punctul de vedere al petentei este că organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de prevederile art. 46 lit. e) și f) din Codul de procedura fiscală, pentru că deciziile nu au nici motive în fapt nici temei de drept.

În ceea ce privește SRL organul de inspecție fiscală înțelege prin motivele de fapt: nu funcționează la sediul/domiciliul fiscal declarat; este inactivă din data de 27.12.2014; nu a depus situații financiare pentru anul 2012, 2013, 2014; nu a pus la dispoziția inspectorilor antifraudă evidența contabilă; situațiile de lucrări emise de către SRL nu au fost vizate de dirigințele de șantier; în urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală și a solicitării în baza de date Revisal, rezulta că SRL nu a avut angajați care să presteze serviciile efectuate.

În opinia petentei, nu se identifică motivele de fapt și nici temeiul de drept, deoarece în legislație NU există act normativ care prevede obligația sa de a analiza/verifica comportamentul fiscal al unui prestator.

În calitate de contribuabil, nu avea nici posibilitatea și nici obligația legală de a avea acces la informații legate de comportamentul fiscal al unui prestator. Analiza trebuie formulată strict pe mijloacele de administrare și apreciere a probelor în materie fiscală. Viza unui diriginte de șantier nu este o probă în materie fiscală, (mai ales când nu este necesară)

Nu petenta este beneficiarul lucrărilor de construcții, astfel că nu avea nevoie nici de autorizație de construire nici de viza unui diriginte de șantier. Aceste obligații le are beneficiarul construcției H este constructorul, SRL este un subcontractor al petentei.

Interpretarea legii: Art. 13. - (1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

- În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce

însotesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.

- Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.
- Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.
- Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.
- Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1)-(5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/ plătitorului.

În concret petenta este responsabilă pentru documentele care le-a întocmit, avizat și contabilizat, (pe cele emise de ea), nu este responsabilă pentru legalitatea documentelor întocmite de terți dar are obligația legală să înregistreze în contabilitate aceste documente dacă privesc o operațiune economică în care este implicată și petenta.

Serviciile prestate și materialele folosite au fost reale și au un caracter economic, modul de înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale de către furnizor, nefiind imputabil petentei și neputând constitui o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor/ TVA-ului

Dreptul de deducere este conferit de Codul Fiscal prin respectarea Legii 571/2003 - Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv art 21 alin.1 și alin 4, art. 145 alin.(2), lit.a) și art. 146 alin. 1) lit.a) și lit.b), pe care le-a respectate în totalitate deoarece:

- cheltuiala generată de prestările de servicii efectuate de către societatea SRL reprezintă lucrări de construcții executate în subantrepriza pentru care s-a încheiat contractul de prestări servicii nr. / 12.07.2013 având ca obiect "Execuție trotuare din pavaj și borduri". Aceste lucrări care s-au executat, împreună cu petenta, pentru Primăria Orașului (trotuare în,.....) și pentru societatea SRL au la baza contracte de execuție încheiate de petenta cu Primăria Orașului Toate aceste lucrări executate au fost recepționate și achitate de către beneficiarii petentei pe baza de situație de lucrări și factura.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris (factură) ce are calitatea de document justificativ, dacă conține toate elementele minime obligatorii prevăzute la art.155 Cod fiscal - fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA -iar contribuabilul achizitor (la care se ridică problema exercitării dreptului legal de deducere) derulează ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice, în acord cu obiectul său de activitate.

Petenta consideră că se impun următoarele precizări:

- în opinia petentei, deține facturi care conțin toate cerințele de formă și fond prevăzute de legiuitor actele normative invocate de către organul de inspecție fiscală sunt respectate de petenta, organul de inspecție fiscală neprobând prin nimic încălcarea acestora ci fac aprecieri nefondate, netemeinice și nelegale legate de petenta
- toate documentele legate de acesta societate se depun în anexă pentru verificare.

Petenta arată că nu a fost beneficiarul final al lucrării, ci un prestator de servicii care, pe langa execuția lucrărilor cu proprii angajați, a subcontractat parte din lucrările contractate unui subcontractor.

Prin recunoașterea, de către organele de inspecție fiscală, numai a operațiunilor aferente livrărilor efectuate de petenta către beneficiarii finali dar nerecunoașterea operațiunilor de achiziție efectuate de SC H SRL de la SRL, operațiuni derulate în același timp și pentru același obiectiv, se încalcă principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, fapt ce conduce astfel în mod eronat, la o dublă impozitare a lui H SRL. Prima dată prin impozitarea veniturilor obținute declarate și impozitate de contribuabil, iar a doua oară prin impozitarea cheltuielilor urmare a tratării acestora drept cheltuieli nedeductibile precum și prin neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Petenta invocă pct.(2) din O.M.F. NR. 3512/2008 cu modificările și completările ulterioare, Legea 571/2003 - Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 145 alin. (2) lit.a) și art. 146 alin. (1) lit.a) și lit.b).

a. Legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă, cerințe realizate în ceea ce o privește pe petenta.

Astfel:

- achizițiile bunurilor necesare prestării serviciilor și prestarea serviciilor au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri, aspect confirmat de contractele încheiate între părți și de facturile fiscale emise, precum și de plățile efectuate, fiind astfel cuprinse în sfera de aplicare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art. 145 alin.(2) lit. (a) din Codul fiscal.
- societatea îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art. 146 alin.1 lit. a din Codul fiscal, factura fiscală fiind întocmită în condițiile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal;

b. chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art. 73 (2) C.pr.fisc. statuând că "*Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii*". În fapt, a existat un scop economic al operațiunii comerciale, astfel că invocarea art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 este eronată.

c. realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului.

Serviciile prestate au fost reale și au un caracter economic, modul de înregistrare în contabilitate și declarare a facturilor fiscale de către furnizor, nefiind imputabil petentei și neputând constitui o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere.

Înalta Curte de Casație și Justiție a arătat în considerentele deciziei nr. 1.....4/2013 în baza principiului prevalenței substanței asupra formei, relevat și aplicat de CJUE în aceeași speță, precum și de ÎCCJ în Decizia nr. 2041/2007, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce tin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează.",

În paragrafele 51-53 ale deciziei pronunțate în cauza C-277/14, C.E.J. a arătat că determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză, pot fi pretinse în mod rezonabil din partea unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze (a se vedea Hotărârea Mahageben și David, C-80/11 și C-I...../11, EU:C:2012:373, punctul 59, precum și Ordonanța Jagieilo, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 37). 52 Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea Mahageben și David, C-80/11 și C-I/11, EU:C:2012:373, punctele 60 și 61, Hotărârea Stroy trans, C-6...../11, EU:C:2013:54, punctul 49, precum și Ordonanța Jagieilo, C-33/13, EU:C:2014:184, punctele 38 și 39). 53 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei reșlementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se

stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. "

Principiul prevalenței substanței asupra formei reprezintă un principiu fundamental al sistemului comun al taxei pe valoare adăugată aplicabil la nivelul uniunii europene astfel că realitatea operațiunii împreună cu existența documentelor justificative ar trebui să fie suficiente pentru acordarea dreptului de deducere.

Astfel, achiziția tuturor bunurilor și serviciilor, de la societatea SRL, a fost realizată în folosul realizării activității economice desfășurate de petenta, astfel că taxa pe valoare adăugată aferentă acestor achiziții, în sumă de lei, este deductibilă, fiind întrunite condițiile prevăzute de art. 145 Cod fiscal și toate celelalte reglementări legale în materie, precum și cheltuielile în cuantum de lei pentru care nu datorează impozit suplimentar în cuantum de lei

III Critica actului administrativ fiscal contestat

Petenta arată că a respectat toate obligațiile prevăzute în legislație, toate tranzacțiile au conținut economic, care rezultă din contracte, facturi și situații de lucrări, realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului și din faptul că beneficiarul final a plătit lucrările efectuate. Motivele respingerii dreptului de deducere nu-i sunt imputabile. Accesul liber al persoanei la o activitate economică, libera inițiativă și exercitarea acestora sunt garantate, în condițiile legii, iar statul trebuie să recunoască dreptul la a desfășura o activitate economică, cu respectarea dispozițiilor legale.

Sintetizând toate aspectele prezentate și ținând cont de dispozițiile art. 46 alin. 2 din Legea nr. 207/2015, motivarea în fapt și în drept a actului administrativ fiscal reprezintă elemente cumulative ale conținutului actului administrativ fiscal ceea ce nu identifică nici în cazul deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 și nici în cazul deciziei de impunere F-AR/20.05.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale, introducerea de către legiuitor a unor astfel de elemente de fond ale actului administrativ fiscal reflectă, în esență, obligația imperativă a organului fiscal de a motiva în fapt și în drept decizia luată.

Această obligație imperativă a organului fiscal de a-și motiva decizia atât în fapt cât și în drept corespunde principiului statuat de dispozițiile art. 13 alin. 1 din Codul de procedura fiscală potrivit căruia interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, precum și principiile statuate de alin. (2)-(5) ale aceluiași

articol coroborate cu dispozițiile art. 7 din Codul de procedura fiscala si cu cele ale art. 12 din același act normativ.

Pe cale de consecință petenta solicită constatarea nulitatea deciziilor F-AR/13.06.2019 si F-AR/20.06.2019 și anularea acestora.

Petenta a depus împreună cu contestația următoarele documente în fotocopie:

- Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019;
- Dovada comunicării actelor administrativ fiscale contestate;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/20.06.2019;
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR din 20.06.2019 împreună cu anexele acestuia;
- Documente justificative in relația cu societatea (contract, situații lucrări, facturi).

II. Organele de inspecție fiscală au efectuat o reverificare la Societatea H SRL urmare Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara-A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală prin care s-a dispus efectuarea unei inspecții fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, motivul reverificării fiind apariția unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscala, de la data ultimei verificări și până la data emiterii deciziei de reverificare, care influențează rezultatele acesteia, respectiv **Procesul Verbal nr./11.03.2015** întocmit de inspectorii antifrauda din cadrul A.N.A.F.-D.R.A.F. 5 DEVA.

Inspeția fiscală desfășurată la Societatea H SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR/20.06.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/20.06.2019 încheiată la Societatea H S.R.L., contestată.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscala au constatat ca Societatea H SRL a înregistrat facturi emise de Societatea SRL, societate care a avut un comportament fiscal inadecvat, înregistrând achiziții de la aceasta în valoare totala de lei (..... lei baza de impozitare + lei TVA), pentru care nu au fost stabilite obligații suplimentare la bugetul de stat.

Organele de inspecție fiscala au considerat suma de lei, ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal, societatea încălcând prevederile art. 21 alin. (1) si (4) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare. Drept urmare, organele de inspecție fiscala au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de lei (..... * 16%).

De asemenea, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au considerat suma de lei, ca fiind TVA dedusă nejustificat, petenta încălcând prevederile art. 145. alin. 2. lit.a) și art. 146 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

III. S.C. H S.R.L. cu sediul social în, este înregistrată la O.R.C. sub nr., are cod unic de înregistrare, cod CAEN 4941 - „Transporturi rutiere de mărfuri”.

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

Referitor la afirmația petentei privind nulitatea Deciziei de impunere F-AR/13.06.2019 pe motiv că nu conține motivele de fapt și motivele de drept, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

In drept, potrivit dispozițiilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).”

Conform prevederilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, elementele care conduc la nulitatea actelor

administrative fiscale sunt expres si limitativ prevazute de legiuitor:

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

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

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

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

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin.(6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță” (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vătămarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar si din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cat privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat si in literatura de specialitate (D. Dascălu, C, Alexandru, Explicațiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), având in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal „*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia*”.

Astfel, în ceea ce privește susținerea petentei conform căreia actul atacat nu cuprinde mențiunile obligatorii pe care aceasta trebuie sa le îndeplinească, respectiv: *motivele de fapt și motivele de drept*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, **Decizia de impunere F-AR/13.06.2019**, comunicata petentei, cuprinde toate elementele prevăzute de legislația in vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vădind o interpretare formalista a dispozițiilor legale aplicabile (**actul administrativ fiscal nu este afectat de o gravă și evidentă eroare**).

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu poate fi reținută *în soluționarea favorabilă a cauzei* excepția ridicată de petentă, motiv pentru care se va proceda în continuare la analiza incidenței în cauză a excepției de fond privind prescripția dreptului autorității fiscale de a reverifica anul fiscal 2013 cu consecința stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de natura TVA și impozit pe profit.

Referitor la emiterea Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-AR/20.06.2019, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2013 - 31.12.2013, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligația fiscală suplimentară în ceea ce privește TVA aferentă anului 2013, în condițiile în care dreptul de stabilire a creanțelor fiscale în ceea ce privește TVA era prescris la data începerii inspecției fiscale

În fapt, prin Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 emisă de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală s-a dispus în conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reverificarea perioadei 01.01.2013-31.12.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, ce a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/25.07.2014, a Deciziei de impunere nr. F-AR/25.07.2014 și Dispoziției de masuri nr./25.07.2014.

Motivul reverificării a fost: apariția unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

Prin decizia de reverificare s-a comunicat petentei că inspecția fiscală va începe la data de 28.06.2019.

Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 a fost comunicată petentei sub semnătură, așa cum rezultă din fotocopia acesteia existentă la dosarul cauzei.

Astfel, inspecția fiscală a început la data de **14.06.2019** (data menționată în RUC la poz.22) și a vizat ca obligații fiscale impozitul pe profit pentru perioada **01.01.2013 - 31.12.2013** și TVA pentru perioada **01.01.2013 - 31.12.2013**, fiind finalizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/ 20.06.2019 și a Deciziei de impunere nr. F-AR/20.06.2019, prin care s-a stabilit în sarcina societății o obligație fiscală suplimentară de plată în cuantum de lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, este aferentă perioadei 01.12.2013 - 31.12.2013.

Prin contestație, H SRL înțelege să invoce prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2013, raportat la prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia TVA, aferente creanțelor fiscale născute în anul 2013, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestată invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a modifica baza de impunere privind impozitul pe profit și TVA pentru anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din acest act normativ:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.118 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

„[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”

coroborate cu prevederile art.123 alin.(2) din același act normativ care menționează:

„Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **14.06.2019**.

Totodată, se reține că prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept, astfel, la art.117 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

„Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale”.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2008:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă perioadei **01.01.2013 - 30.11.2013**, obligațiile declarative interveneau în perioada **25.02.2013 - 25.12.2013**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2014**, astfel încât, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv **14.06.2019**, dreptul organelor fiscale de a reverifica perioada 01.01.2013-30.11.2013 în ce privește TVA cu consecința stabilirii **obligațiilor suplimentare de plată de natura TVA pentru perioada respectivă era prescris.**

Având în vedere cele reținute mai sus, în condițiile în care nu au existat cauze de întrerupere și / sau suspendare a termenului de prescripție, organul de soluționare a contestației reține că, în speța, pentru TVA aferentă operațiunilor consemnate în facturile emise în luna **iunie 2013**, obligația declarativă intervine în **25.07.2013**, iar pentru operațiunea consemnată în factura emisă în luna iulie 2013, obligația declarativă intervine în **25.08.2013**, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2014**, astfel încât, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv **14.06.2019**, **obligațiile suplimentare de plată de natura TVA pentru perioada respectivă erau prescrise.**

Având în vedere cele mai sus precizate, în temeiul art. 50 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va anula parțial Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-AR/20.06.2019**, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2013 - 31.12.2013** întrucât acestea au fost emise cu încălcarea prevederilor legale imperative care reglementează prescripția dreptului de a reverifica perioada 01.01.2013-30.11.2013 în ce privește TVA cu consecința stabilirii obligațiilor suplimentare de plată de natura TVA pentru perioada respectivă era prescris, în cauză fiind incidentă excepția de fond a prescripției dreptului de a reverifica TVA în perioada anului fiscal 2013 cu conecința stabilirii de obligații suplimentare s-a prescris în condițiile legii, motiv pentru care în cauză se va face aplicațiunea dispozițiile exprese ale art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, se va admite parțial contestația formulată de societatea H SRL împotriva Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019, cu consecința anulării acesteia pentru capătul de cerere în ceea ce privește reverificarea TVA.

Referitor la incidența în cauză a prescripției reverificării TVA în anul fiscal 2013, respectiv pentru operațiunile consemnate în facturile înregistrate în evidența contabilă a petentei în lunile iunie - iulie 2013, consecința fiscală a acesteia, este anularea obligațiilor fiscale de natura TVA în cuantumul de lei, contestată, cu consecința **anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-AR/20.06.2019, pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată**, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportate la art., art. 112 Cod procedură fiscală.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor."

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OPANAF nr. 1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la Declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2013.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale/de a dispune măsuri începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor

celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „*Declaratie privind impozitul pe profit*”.

Rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în materia impozitului aferent anului, nu sunt întemeiate, întrucât impozitul pe profit anual este declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2013 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2014, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2015**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus reverificării, respectiv pentru perioada **01.01.2013 - 31.12.2013** inspecția fiscală a început la data de **14.06.2019**, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz. 22 și finalizată în data de 20.06.2019, iar Decizia de impunere nr. F-AR a fost emisă la data de **20.06.2019**.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2015** pentru anul 2013, rezultă că până la data începerii reverificării, respectiv **14.06.2019** (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 22), dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit **pentru anul 2013 nu era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă înăuntrul termenului de prescripție pentru perioada **01.01.2013- 31.12.2013**, în ceea ce privește impozitul pe profit.

Pe cale de consecință, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarei cu privire la prescripția impozitului pe profit pe anul 2013.

În fapt, prin Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 emisă de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală s-a dispus în conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reverificarea perioadei 01.01.2010-31.12.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit, ce a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscala nr. F-

AR/25.07.2014, a Deciziei de impunere nr. F-AR/25.07.2014 și Dispoziției de masuri nr./25.07.2014.

Motivul reverificării a fost: apariția unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

Prin decizia de reverificare s-a comunicat petentei că inspecția fiscală va începe la data de 28.06.2019.

Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 a fost comunicată petentei sub semnătură, așa cum rezultă din fotocopia acesteia existentă la dosarul cauzei.

În drept, potrivit prevederilor art.118 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(...)

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării."

Totodată, potrivit prevederilor art.128 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din același act normativ:

"ART. 128 Reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspecție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(3) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Decizia se comunică în condițiile prevăzute la art. 122 alin. (2) - (6). În acest caz nu se emite și nu se comunică aviz de inspecție fiscală.

(4) Decizia de reverificare conține, pe lângă elementele prevăzute la art. 46 și elementele prevăzute la art. 122 alin. (7) lit. b) - d)."

"ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."*

Potrivit prevederilor legale citate, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță, însă prin excepție conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă au apărut date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora. Organele de inspecție fiscală sunt obligate să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată conform legii.

Totodată, incidentei speței îi sunt aplicabile și următoarele prevederi din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale:

„4. Dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării.

Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării.

*Totuși, în cazul în care, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, **apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificărilor**, sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade.*

Datele suplimentare pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade pot rezulta din situații cum sunt:

- efectuarea unui control încrucișat asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care faceți parte și dumneavoastră;

- obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea dumneavoastră, într-o perioadă care a fost supusă inspecției fiscale;

- solicitări ale organelor de urmărire penală ori ale altor organe sau instituții îndreptățite potrivit legii;

*- **informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.**"*

De asemenea, conform Anexei 1 „Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "Decizie de reverificare" din Ordinul nr.825/22.02.2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de reverificare", se precizează că:

1. Formularul "Decizie de reverificare" este actul administrativ care are ca obiect dispunerea reverificării unei anumite perioade, în baza art.128 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de către conducătorul structurii de inspecție fiscală, **ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.**

2. Formularul se completează în situația în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.128 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în baza unor informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate/controale încrucișate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

Potrivit prevederilor legale citate, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, însă prin excepție conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă au apărut date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora, date suplimentare care pot apărea ca urmare a efectuării unor controale inopinate la alți contribuabili, din care se obțin documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, urmare unor solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite și/sau urmare unor informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.

Reverificarea unei perioade impozabile se poate solicita de organul fiscal competent prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării, care se supune aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent.

Din documentele existente la dosarul contestației, organul de soluționare reține că la data de 14.06.2019 a fost comunicată Decizia de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 prin care Societate H S.R.L. a fost înștiințată că începând cu data de **28.06.2019**, va face obiectul unei reverificări fiscale cu privire la impozitul pe profit, pentru perioada

01.01.2013-31.12.2013, urmare apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală, de la data ultimei verificări și până la data emiterii deciziei de reverificare, care influențează rezultatele acesteia, respectiv: **Procesul Verbal nr./11.03.2015** întocmit de inspectorii antifrauda din cadrul Agenției A.N.A.F.-D.R.A.F. 5 DEVA, în ceea ce privește operațiunile dintre societatea SRL, în calitate de furnizor și petenta SC H SRL, în calitate de client.

*Referitor la susținerea din contestație a faptului că este invocat fara temei art. 128 alin. 1 din Codul de procedura fiscală, deoarece nu există date suplimentare legate de petentă, necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale și identificate la reverificare, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației** întrucât așa cum rezultă din cele descrise în Raportul de Inspecție fiscală nr. F-AR/20.06.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR/20.06.2019, constatările înscrise în **Procesul Verbal nr./11.03.2015** întocmit de inspectorii antifrauda din cadrul A.N.A.F.-D.R.A.F. 5 DEVA, cum că: societatea SRL nu funcționează la sediul social/domiciliul fiscal declarat, din verificarea bazei de date A.N.A.F. rezulta că este inactivă din data de 27.12.2014 ca urmare a neindeplinirii a obligațiilor declarative și figurează cu cazier fiscal, nu a depus situații financiare pentru anul 2012, 2013, 2014, concluziile fiind că operațiunile dintre societatea SRL, în calitate de furnizor și SC H SRL în calitate de client, nu pot fi considerate operațiuni reale, **reprezintă date relevante în vederea stabilirii stării de fapt fiscale la petentă.***

În vederea acestora că legiuitorul nu a condiționat reverificarea unei perioade fiscale de deținerea informațiilor de către entitatea reverificată.

Referitor la susținerea petentei din cuprinsul contestației cum că este încălcat și regimul juridic aplicabil reverificării, conform Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe durata inspecției fiscale, confirmată prin Ordin al Președintelui ANAF nr. 713/2004, se rețin următoarele:

În drept, O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003 republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 105¹

Reguli privind reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin **date suplimentare** se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

Din analiza normei legale rezultă că legiuitorul instituie excepția de la obligativitatea efectuării inspecției fiscale o singură dată, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, în cazul apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, date suplimentare care sunt definite la art. 105¹ alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat.

În considerarea celor expuse mai sus și raportând starea de fapt la normele legale incidente, rezultă că motivele reverificării inserate în cuprinsul Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019 emisă de A.I.F. Arad aparțin sintagmei „**date suplimentare**”, în condițiile în care în norma legală enunțată, informațiile, documentele sau alte înscrisuri obținute de organele autorității fiscale pot fi obținute de autoritatea fiscală, atât prin comunicarea de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice, dar și “în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.”, în virtutea principiului de drept *excepțiile sunt de strictă interpretare*, astfel că excepția invocată de petentă va fi respinsă, motivele prezentate la pct. 1 din contestația formulată nefiind de natură a determina admiterea acesteia.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data emiterii Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019, documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au decis reverificarea impozitului pe profit aferente perioadei 01.01.2013-31.12.2013, astfel că, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca *neîntemeiată* contestația formulată de societatea H SRL împotriva Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-AR/20.06.2019, prin care s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscală suplimentare în sumă totală de lei, reprezentând impozit pe profit:

Cauza suspusă soluționării este dacă H SRL beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil aferent achizițiilor de efectuate de la furnizorul Societatea SRL, în condițiile în care petenta nu aduce dovezi și argumente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, petenta, în anul 2013, a avut relații comerciale cu Societatea SRL, înregistrând achiziții de la aceasta pentru care nu au fost stabilite obligații suplimentare la bugetul de stat.

Reverificarea s-a efectuat în baza Deciziei de verificare nr./13.06.2019 emisă de Inspecția Fiscală Arad, prin care s-a dispus efectuarea unei noi inspecții fiscale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, întrucât au apărut date suplimentare necunoscute la data controlului respectiv faptul că SRL nu funcționează la sediul social/domiciliul fiscal declarat. Din verificarea bazei de date A.N.A.F rezulta că societatea SRL este inactivă din data de 27.12.2014, ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative și figurează cu cazier fiscal. Societatea SRL nu a depus situații financiare pentru anul 2012, 2013, 2014. Operațiunile dintre societatea SRL, în calitate de furnizor și SC H SRL, în calitate de client, nu pot fi considerate operațiuni reale.

Reverificarea s-a efectuat asupra activității desfășurate în perioada 01.01.2013-31.12.2013, în conformitate cu art. alin. (1) din Legea nr. 207/2015 cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC H SRL a înregistrat facturi emise de către firma SRL în valoare totală de lei, astfel:

- fact. nr. 133/06.06.2013, baza de impozitare lei + TVA lei;
- fact. nr. 139/13.06.2013, baza de impozitare lei + TVA lei;
- fact. nr. 148/25.06.2013, baza de impozitare lei + TVA lei;
- fact. nr. 150/03.07.2013, baza de impozitare lei + TVA lei.

Total baza de impozitare lei + T.V.A. lei.

Societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii terți" suma de lei și în contul "TVA deductibilă" suma de lei reprezentând TVA, aferente contravalorii facturilor emise de către SC SRL, în calitate de prestator către SC H SRL, în calitate de beneficiar, reprezentând lucrări de construcții conform facturilor și a

situațiilor de lucrări anexate. Situațiile de lucrări anexate la facturile de achiziții nu sunt vizate de dirigințele de șantier care certifica executarea lucrărilor conform normelor in vigoare.

Valoarea facturilor emise de către SC SRL este mai mare de 5.000 lei, fiind achitate in numerar.

Conform procesului verbal nr./11.03.2015, inspectorii antifrauda din cadrul A.N.A.F.-D.R.A.F. 5 DEVA, au constatat ca societatea SRL **nu fuctioneaza la sediul social/domiciliul fiscal declarat**. Din verificarea bazei de date A.N.A.F. rezulta ca societatea SRL **este inactiva din data de 27.12.2014, ca urmare a neindeplinire a obligațiilor declarative** si figurează cu cazier fiscal. Societatea SRL **nu a depus situații financiare pentru anul 2012, 2013, 2014**. Operațiunile dintre societatea SRL, in calitate de furnizor si SC H SRL, in calitate de client, nu au fost considerate operațiuni reale deoarece:

- societatea SRL nu a pus la dispoziție inspectorilor antifrauda evidenta contabila si nu a depus la organele fiscale teritoriale declarațiile aferente anului 2013.
- situațiile de lucrări emise de către SC SRL nu au fost vizate de dirigințele de șantier in momentul receptionarii lucrărilor de către beneficiarul SC H SRL.
- in urma verificărilor efectuate de organelor de inspecție fiscala si a solicitării din baza de date A.N.A.F-Revisal, rezulta ca societatea SRL nu a avut angajați care sa presteze lucrările de construcții inregistrate pe cheltuieli de către SC H SRL, deoarece toate contractele de munca au incetat la data de 07.01.2013.

Organele de inspecție fiscala au constatat ca pe facturile emise de SC SRL sunt trecute mai multe contracte, iar petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscala doar unul singur. Cu privire la situațiile de plata invocate de domnul in nota explicativa, acestea au fost solicitate dar nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscala.

Potrivit Legii nr. 50/1991 cu modificările si completările ulterioare, lucrările de construcții sunt permise numai pe baza unor autorizații de construire, iar recepția lucrărilor se face doar pe baza avizării de către dirigințele de șantier.

Conform art. 3 lit. c) din Legea nr. 50/1991, lucrările care necesita autorizație de construcție sunt: lucrări de construire/reconstruire, modificare, extindere, reparare, modernizare si reabilitare privind cai de comunicație inclusiv lucrări de arta, rețele si dotări tehnico-edilitare, lucrări hidrotehnice, amenajări, lucrări de instalații de infrastructura.

In urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscala au considerat operațiunile efectuate ca fiind nereale, respectiv evidențierea in

actele contabile a unor documente fictive care nu au la baza operațiuni reale.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de lei, înregistrate în evidența contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți”, calculând un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... x 16%) aferent operațiunilor derulate de petentă cu partenerul SC SRL, în perioada 01.01.2013 – 31.12.2013.

În scopul soluționării contestației formulate de **Societatea H S.R.L. SRL**, conform legii, și în considerare a faptului că în actele contestate elementul stării de fapt care a fundamentat stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale l-au constituit cele consemnate de către inspectorii anti-fraudă din cadrul DRAF 5 Deva, în procesul verbal nr./11.03.2015, respectiv că partenerul petentei SRL **nu funcționează la sediul social/domiciliul fiscal declarat**. Din verificarea bazei de date A.N.A.F. rezulta că societatea SRL **este inactivă din data de 27.12.2014, ca urmare a neindeplinirii a obligațiilor declarative** și figurează cu cazier fiscal. Societatea SRL **nu a depus situații financiare pentru anul 2012, 2013, 2014**. Operațiunile dintre societatea SRL, în calitate de furnizor și SC H SRL, în calitate de client, nu pot fi considerate operațiuni reale deoarece:

- societatea SRL nu a pus la dispoziție inspectorilor antifraudă evidența contabilă și nu a depus la organele fiscale teritoriale declarațiile aferente anului 2013.

- situațiile de lucrări emise de către SC SRL nu au fost vizate de dirigintele de șantier în momentul recepționării lucrărilor de către beneficiarul SC H SRL.

- în urma verificărilor efectuate de organelor de inspecție fiscală și a solicitării din baza de date A.N.A.F.-Revisal, rezulta că societatea SRL nu a avut angajați care să presteze lucrările de construcții înregistrate pe cheltuieli de către SC H SRL, deoarece toate contractele de muncă au încetat la data de 07.01.2013,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad cu adresa nr./24.12.2019, înregistrată la AJFP Arad sub nr./08.01.2020, să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu indicarea punctuală a elementelor obiective, constând în mijloace de probă, care au format convingerea că, serviciile achiziționate de petenta de la firma SRL nu au conținut economic și dreptul de deducere al Impozitului pe profit și al TVA aferent achizițiilor de efectuate de petentă de la furnizorul SRL a fost invocat în mod abuziv, astfel că se justifică refuzul dreptului de deducere al cheltuielilor aferente Impozitului pe profit de lei și al TVA în sumă de lei, aferent achizițiilor de efectuate de petentă de la furnizorul SRL, conform art. 276 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere faptul că D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad cele mai sus descrise, în scopul soluționării în condițiile legii a contestației formulate, în considerarea dispozițiilor art. 276 din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare al contestației formulate de petent s-a prelungit până la data primirii informațiilor solicitate, conform dispozițiilor legale mai sus citate.

A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, a formulat răspunsul său cu adresa nr. ARG_AIF/27.04.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/11.05.2020.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile cauzei, conform principiului general de drept *tempus regit actum*, prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

și art.21 alin.1 și alin.4 din același act normativ unde se precizează:

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

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

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„Veniturile și 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Din prevederile de mai sus reiese ca pentru a deduce cheltuielile o prima condiție este ca acestea sa fie efectuate in scopul realizării unor venituri impozabile.

Potrivit pct. 48 din HG 44/2004 date în aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie exec...te 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.***

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Conform prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că orice operațiune economică se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ, iar neprezentarea documentelor justificative, potrivit legii fiscale, are ca efect neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil al cheltuielilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, urmare verificărilor, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuieli aferente serviciilor achiziționate de societate de la Societatea SRL, pe considerentul că aceasta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că respectivele cheltuieli au fost efectuate în folosul activității sale taxabile și în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv: devize de lucrări și procese verbale de recepție confirmate de beneficiar, din care să rezulte cantitățile de materiale consumate, orele de manoperă, salariații folosiți și lucrările executate efectiv.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se constată că, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru acordarea deductibilității cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil aferentă achizițiilor efectuate de la Societatea SRL - societate având un comportament fiscal inadecvat, existând suspiciuni cu privire la faptul că documentele justificative nu ar reflecta caracterul real al operațiunilor.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC H SRL a înregistrat facturi emise de către SC SRL, pentru care nu au fost stabilite obligații suplimentare la bugetul de stat, în valoare totală de lei, astfel:

- factura nr. 133/06.06.2013, baza de impozitare lei + TVA lei;
- factura nr. 139/13.06.2013, baza de impozitare lei + TVA lei;
- factura nr. 148/25.06.2013, baza de impozitare lei + TVA lei;
- factura nr. 150/03.07.2013, baza de impozitare lei + TVA lei.

Total baza de impozitare lei + T.V.A. lei.

Astfel, societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii terți" suma de lei și în contul "TVA deductibilă" suma de lei reprezentând TVA, aferente contravalorii facturilor emise de către SC SRL, în calitate de prestator către SC H SRL, în calitate de beneficiar, reprezentând lucrări de construcții conform facturilor și a situațiilor de lucrări anexate. S-a constatat că Situațiile de lucrări anexate la facturile de achiziții nu sunt vizate de dirigintele de șantier care certifică executarea lucrărilor conform normelor în vigoare.

Valoarea facturilor emise de către SC SRL este mai mare de 5.000 lei, fiind achitate în numerar. Conform prevederilor art. 5 din O.G. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare, pentru întărirea disciplinei financiare și evitarea evaziunii fiscale, operațiunile de încasări și plăți se vor efectua numai prin instrumente de plată fără numerar, lit. c) *"Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizori de bunuri și servicii pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5000 lei."*

In nota explicativa data de domnul, acesta declara ca: *lucrările au fost încasate in transe si in numerar de șeful de echipa, care a fost tot timpul pe șantier cu oamenii. Toți muncitorii erau din zona Oltenia, erau plătiți la zi si cazați in Arad. El a motivat ca are nevoie de bani cash pentru plata cazării, mâncării si plata săptămânala a oamenilor. Aceasta a fost si condiția impusa pentru a veni sa lucreze.*

Potrivit procesului verbal nr./11.03.2015 intocmit de inspectorii antifrauda din cadrul A.N.A.F.-D.R.A.F. 5 DEVA, s-a constatat ca societatea SRL nu functioneaza la sediul social/domiciliul fiscal declarat. Din verificarea bazei de date A.N.A.F. rezulta ca societatea SRL este inactiva din data de 27.12.2014, ca urmare a neindeplinire a obligațiilor declarative si figurează cu cazier fiscal. Societatea SRL nu a depus situații financiare pentru anul 2012, 2013, 2014. Operațiunile dintre societatea SRL, in calitate de furnizor si SC H SRL, in calitate de client, nu pot fi considerate operațiuni reale deoarece:

- societatea SRL nu a pus la dispoziție inspectorilor antifrauda evidenta contabila si nu a depus la organele fiscale teritoriale declarațiile aferente anului 2013.
- situațiile de lucrări emise de către SC SRL nu au fost vizate de dirigintele de șantier in momentul receptionarii lucrărilor de către beneficiarul SC H SRL.
- in urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscala si a solicitării din baza de date A.N.A.F. - Revisal, rezulta ca societatea SRL nu a avut angajați care sa presteze lucrările de construcții inregistrate pe cheltuieli de către SC H SRL, deoarece toate contractele de munca au incetat la data de 07.01.2013.

Din nota explicativa data de domnul, in calitate de administrator al SC H SRL, rezultă că, acesta afirmă ca "*a avut încheiat un singur contract si au fost întocmite situații de plata la fiecare factura emisa. Pe fiecare situație de plata este notat punctul de lucru sau lucrarea pe care au prestat manopera, cat si beneficiarul lucrării. Lucrările nu au avut diriginte de șantier intrucat fiind lucrări fara autorizație de constuctie nu au necesitat diriginte de șantier. Toate situațiile de lucrări au fost verificate de mine, semnate si acceptate pentru lucrările efectuate. Din partea firmei a fost șeful de echipa. Pe acesta l-am cunoscut in Arad pe un șantier unde am lucrat impreuna si el si-a oferit serviciile. El a precizat ca nu e firma lui ci a unui prieten care il ajuta pana isi face firma.*"

Organele de inspecție fiscala au constatat că facturile emise de SC SRL au înscrise mai multe contracte, însă petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscala doar unul singur. Cu privire la situațiile de plata invocate de domnul in nota explicativa, acestea au fost solicitate dar nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscala.

Potrivit Legii nr. 50/1991 cu modificările și completările ulterioare, lucrările de construcții sunt permise numai pe baza unor autorizații de construire iar recepția lucrărilor se face doar pe baza avizării de către dirigințele de șantier.

Conform art. 3 lit. c) din Legea nr. 50/1991, lucrările care necesită autorizație de construcție sunt: lucrări de construire/reconstruire, modificare, extindere, reparare, modernizare și reabilitare privind cai de comunicație inclusiv lucrări de artă, rețele și dotări tehnico-edilitare, lucrări hidrotehnice, amenajări, lucrări de instalații de infrastructură.

Din nota explicativa dată de domnul rezulta că acesta a avut cunoștința înainte de începerea lucrărilor că urmează să lucreze cu o echipă care nu este angajată la nici o societate.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare conform art. 6 din Legea 82/1991 Republicată.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală consideră că operațiunile efectuate ca fiind nereale, respectiv evidențierea în actele contabile a unor documente fictive care nu au la bază operațiuni reale.

Conform prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare *"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."*

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (1) *"Pentru determinarea rezultatului fiscal, sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice."*

Conform art. 6 din Legea 92/2003 Republicată cu modificările și completările ulterioare *"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."*

Conform art. 105 din O.G. 92/2003 cu modificările și completările ulterioare, *"Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."*

SC H SRL nu poate invoca faptul că nu are nici o responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către furnizorii săi facturile de achiziții înregistrate în evidența contabilă, întrucât răspunderea pentru corectitudinea operațiunilor desfășurate între societățile comerciale este solidară, incluzând atât furnizorul cât și cumpărătorul, după cum prevede art. 6, alin. (2) din Legea 82/1991 cu completările și modificările ulterioare.

Conform art. 6 alin. (2) din Legea 82/1991 cu completările și modificările ulterioare *"Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și celor care le-au înregistrat în contabilitate."*

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației referitor la modul de interpretare a legislației fiscale referitoare la cauza dedusă judecării, s-a avut în vedere și jurisprudența națională, respectiv Decizia civilă nr.1261/2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care instanța de contencios administrativ a statuat:

„[...] pentru a admite deductibilitate 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 mare diversitate 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”.

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.

Mai mult, în cuprinsul Deciziei nr. 5679/2013 Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că „nu pot fi luate în considerație tranzacțiile derulate de societăți comerciale cu diferiți furnizori care nu declară livrările efectuate către aceasta, neputând fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, stabilindu-se faptul că societate comercială

cumpărătoare nu poate deduce cheltuieli și nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(9), art.154 alin.(4) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Codul fiscal". "

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de SC SRL au înscrise mai multe contracte, însă petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar unul singur. Cu privire la situațiile de plată invocate de domnul în nota explicativă, acestea au fost solicitate dar nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, se constată că aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, deoarece petenta nu a prezentat probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor, chiar administratorul societății dl. declarând faptul ca "a avut încheiat un singur contract si au fost întocmite situații de plată la fiecare factura emisa. Pe fiecare situație de plată este notat punctul de lucru sau lucrarea pe care au prestat manopera, cat si beneficiarul lucrării. Lucrările nu au avut diriginte de șantier intrucat fiind lucrări fara autorizație de constuctie nu au necesitat diriginte de șantier. Toate situațiile de lucrări au fost verificate de mine, semnate si acceptate pentru lucrările efectuate. Din partea firmei a fost șeful de echipa. Pe acesta l-am cunoscut în Arad pe un șantier unde am lucrat împreuna si el si-a oferit serviciile. El a precizat ca nu e firma lui ci a unui prieten care ii ajuta pana isi face firma."

Ca urmare, atâta vreme cât legiuitorul a prevăzut expres faptul ca 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, iar petenta nu deține vreun document justificativ cu care sa facă dovada efectuării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri, alogațiile petentei din contestația formulată cum că *respectă prevederile* art. 21 alin. 1 și alin. 4 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În concluzie, societatea deși deține situații de lucrări acestea nu sunt vizate de dirigintele de șantier în momentul recepționării lucrărilor de către beneficiar, procese-verbale de recepție, sau orice alte materiale corespunzătoare, documente justificative expres prevăzute de art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv nu poate dovedi necesitatea efectuării

cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate în vederea acordării deductibilității acestor cheltuieli.

Pe cale de consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent **cheltuielilor nedeductibile în suma de lei (..... x 16%)** aferente operațiunilor derulate de petentă cu partenerul SC SRL, în perioada 01.01.2013 – 31.12.2013.

Astfel, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

„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 natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/20.06.2019, emisă de A.J.F.P. Arad-Activitatea de inspecție fiscală, respectiv pentru obligații fiscale constând în impozit pe profit în sumă de lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art.50 alin.(3) a art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.6 și 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, se

D E C I D E :

1. Admiterea parțială a contestației formulate de Societatea H SRL cu consecința **anulării parțiale a Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019** în ceea ce privește reverificarea TVA aferentă facturilor înregistrate de aceasta în evidența contabilă, emise de furnizorul SRL în lunile iunie și iulie 2013, precum și a **Deciziei de impunere nr. F-AR/20.06.2019**, emise de A.J.F.P. Arad-Activitatea de inspecție

fiscala, în ceea ce privește suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea H SRL împotriva **Deciziei de reverificare nr. F-AR/13.06.2019** în ceea ce privește impozitul pe profit, precum și a **Deciziei de impunere nr. F-AR/20.06.2019**, emise de A.J.F.P. Arad-Activitatea de inspectie fiscala, în ceea ce privește suma de lei reprezentând Impozit pe profit.

- prezenta decizie se comunica la:
 - Societatea H SRL;
 - A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală,
cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia este definitiva 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,