



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 1**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr nr.9B,  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 243947  
Fax : +0256 243948  
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

### **DECIZIA NR.3493/16.05.2018**

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub  
nr. x

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de AJFP x – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 prin adresa nr.x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, cu privire la contestația formulată de SC x SRL, CUI x, cu sediul în x, Aleea x, nr.x, sc. x, et.x, ap.x, jud.x și înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului x sub nr. J x.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, prin care s-a stabilit suma de **x lei** reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de administratorului societății x și poartă amprenta ștampilei x SRL.

În raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a actului administrativ fiscal contestat, respectiv **03.08.2017**, potrivit mențiunii „am primit un exemplar”, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și data expedierii contestației, respectiv **15.09.2017**, potrivit ștampilei aplicate de Oficiul Poștal pe plicul de expediere a contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată SC x SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice, solicitând anularea acesteia.

În fapt, contestatoarea arată că urmare a Raportului de inspecție fiscală nr.x încheiat de inspectorii din cadrul AJFP x a fost verificată pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016, rezultând diferențe de impozit pe profit în sumă totală de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei.

Societatea susține că modificarea bazelor de impunere și stabilirea de diferențe de impozite și taxe s-au realizat în următoarele condiții:

Inspecția s-a efectuat în baza Avizului de inspecție fiscală x, trimis prin poștă care a fost returnat expeditorului.

Organele de inspecție fiscală au întocmit invitația nr.x prin care administratorul societății este invitat la sediul A.J.F.P x pentru inițierea inspecției fiscale. În data de 3.05.2017 reprezentatul societății în persoana d-nei x s-a prezentat la sediul organului de inspecție în vederea ridicării avizului.

În baza adresei societății cu nr.x înregistrată la AJFP x - Inspecție Fiscală sub nr.x și a Referatului nr.x a fost emisă Decizia de amânare a inspecției fiscale nr.x prin care inspecția fiscală a fost amânată până la data de 07.06.2017.

Contestatoarea reiterează constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală, care au determinat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei și a impozitului pe profit în sumă de x lei.

SC x SRL precizează că nu este de acord cu sumele stabilite suplimentar din următoarele motive:

1. Nu i-a fost respectat dreptul prevăzut de lege privind posibilitatea corectării eventualelor erori materiale din evidența fiscală deoarece deși controlul fiscal a început la data de 7 iunie 2017 posibilitatea depunerii declarațiilor fiscale i s-a ridicat la 25 aprilie 2017, fără a i se comunica avizul de inspecție fiscală.

2. Toate facturile de avansuri întocmite de către societățile colaboratoare sunt susținute de contracte și contracte de creditare reciprocă, dar la data controlului acestea nu i-au fost solicitate. Facturile de stornare evidențiază faptul că acestea nu au fost achitate conform contractelor, mai mult toate aceste avansuri sunt susținute de bunurile mobiliare și imobiliare existente în patrimoniul firmelor care le-au emis, fiind în concordanța cu specificul firmei acela de transport rutier de mărfuri.

3. Cu privire la cheltuielile existente în cont 625 "Cheltuieli cu deplasări,

detașări” precizează că acestea s-au înregistrat în baza unor documente justificative care nu i-au fost solicitate la data controlului, desprinse de actele curente ale societății deoarece aceste documente au stat la baza restituirii TVA din străinătate așa cum se poate vedea din actele contabile.

La contestația formulată, societatea a anexat Decizia de impunere nr.x și Raportul de inspecție fiscală nr. x.

**II.** Ca urmare a verificării documentelor prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr.x.

Perioada verificată este 01.12.2011-31.12.2016

Taxa pe valoarea adăugată.

În urma verificării taxei pe valoare adăugate deductibile, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate (în jurnale de cumpărări, registrul jurnal), și și-a exercitat dreptul de deducere (anexa nr.1) prin deconturile de TVA depuse, pentru o serie de achiziții reprezentând "avans imobilizări corporale" înregistrate în contul 232 "*Avansuri acordate pentru imobilizări*". Facturile au fost emise de SC x SRL x având baza impozabilă de x lei și TVA dedusă în valoare de x lei.

Societatea a justificat înregistrările cu facturi în care sunt prezentate achizițiile la modul generic "avans imobilizări corporale", neprezentându-se alte documente (contracte, documente de plată) din care să rezulte natura exactă a bunurilor care fac obiectul tranzacțiilor sau destinația acestora. Avansurile nu au fost achitate fiind emise doar facturi.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, cu facturile nr.x (baza impozabilă: -x lei) și nr.x (baza impozabilă: -x lei) sunt stornate avansurile facturate în perioada 2014-2015, stornările fiind înregistrate în evidentele contabile (jurnale de TVA, registrul jurnal), dar nepreluate corespunzător și în deconturile de TVA întocmite. Din compararea documentelor justificative și înregistrărilor contabile efectuate cu deconturile de TVA întocmite, s-a constatat faptul ca facturile de stornare a avansurilor menționate mai sus nu au fost preluate și în deconturile de TVA (prin diminuarea TVA de dedus), obligațiile fiscale (TVA) declarate în perioadele în care au fost înregistrate inițial facturile de avans imobilizări nu au fost regularizate, stornările operate în contabilitate nefiind reflectate și în deconturile de TVA.

De asemenea, societatea a înregistrat în contabilitate (în jurnale de cumpărări, registrul jurnal), și și-a exercitat dreptul de deducere (anexa nr.2) pentru o serie de achiziții reprezentând "avans servicii" înregistrate în contul 409 "*Furnizori debitori*". Facturile au fost emise de SC xSRL x, respectiv SC x SRL x (anul 2015)

având baza impozabilă de x lei și TVA dedusă în valoare de x lei. Societatea a justificat înregistrările cu facturi în care sunt prezentate achizițiile la modul generic "avans servicii", fără a se prezenta alte documente (contracte, documente de plată) din care să rezulte natura exactă a serviciilor sau scopul unor asemenea achiziții. Avansurile nu au fost achitate fiind emise doar facturi.

Prin facturile prezentate în anexa nr.3, societatea storneaza avansurile facturate în perioada 2012-2015, stornarile fiind înregistrate în evidențele contabile (jurnale de TVA, registru jurnal), dar nepreluare corespunzător în deconturile de TVA întocmite. Din compararea documentelor justificative, jurnalelor de TVA și înregistrările contabile efectuate cu deconturile de TVA întocmite, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că facturile de stornare a avansurilor menționate mai sus nu au fost preluate și în deconturile de TVA (prin diminuarea TVA de dedus), obligațiile fiscale (TVA) declarate în perioadele în care au fost înregistrate inițial facturile de avans servicii nu au fost regularizate, stornarile operate în contabilitate nefiind reflectate și în deconturile de TVA.

Prin faptul că societatea a dedus TVA aferenta unor tranzacții care au fost stornate ulterior (avansuri imobilizări și servicii) și care nu au fost destinate operațiunilor taxabile derulate în perioada verificată (nu au legătura cu activitatea desfășurată), iar stornarile de avansuri înregistrate în contabilitate nu au fost operate și în declarațiile întocmite (deconturi de TVA), fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu prevederile de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA de plată în sumă de x lei (anexele nr.1-2) aferentă deducerii de TVA din facturi de avansuri pentru tranzacții care au fost anulate ulterior.

În urma comparării datelor din evidența contabilă (jurnale de cumpărări/vânzări, balanțe de verificare) cu cele cuprinse în deconturile de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat necorelații între sumele reprezentând TVA colectată rezultată din evidența contabilă și cea declarată prin deconturile perioadei. Astfel, în decontul de TVA întocmit și depus pentru luna iunie 2014, TVA colectată în sumă mai mică decât cea rezultată din evidența contabilă. Conform documentelor justificative (facturi) și jurnalului de vânzări, în luna iunie 2014 societatea a înregistrat livrări de bunuri și prestări servicii în interiorul țării având baza impozabilă în valoare de x lei și TVA colectată în valoare de x lei. În decontul întocmit pentru aceeași perioadă societatea a declarat la rubrica 9 "Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 24% livrări în sumă mai mică, respectiv cu baza impozabilă de x lei și TVA colectată în valoare de x lei.

Acest fapt a condus la diminuarea TVA de plată aferentă perioadei respective cu suma de x lei (x lei - x lei), fiind încălcate prevederile art.156<sup>2</sup>, art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013, societatea a emis o serie de facturi către clienți interni pentru care nu colectează TVA, având baza impozabilă de x lei și TVA aferentă în sumă de x lei (anexa nr.4).

Având în vedere faptul că nu s-a încasat contravaloarea livrărilor, nu a fost colectată TVA la momentul emiterii facturilor, societatea aplicând la data respectivă prevederile legale referitoare la sistemul TVA la încasare. Întrucât, contravaloarea respectivelor facturi nu a fost încasată până la data de controlului, acestea fiind preluate în jurnalele de vânzări întocmite ulterior ca operațiuni neexigibile, pentru care societatea nu a colectat TVA, au fost încălcate prevederile art. 134<sup>2</sup> alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, societatea nu a colectat TVA aferentă facturilor neîncasate în termenul de 90 de zile calendaristice, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA necollectată în sumă de x lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că ultimul decont de TVA depus de este cel aferent lunii decembrie 2015 și potrivit datelor din evidența contabilă societatea a înregistrat pentru luna ianuarie 2016, TVA de plată în sumă de x lei, sumă nedeclarată ca obligație de plată.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.323 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA de plată în sumă de x lei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de TVA în sumă totală de x lei.

Impozit pe profit.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu detașările, deplasările" în anul 2013 suma totală de x lei, în anul 2014 suma totală de x lei, respectiv în anul 2015 suma totală de x lei. Aceste înregistrări de cheltuieli nu sunt justificate cu documente prevăzute de O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, respectiv cu ordine de deplasare în străinătate sau deconturi de cheltuieli valutare, documente din care să rezulte cuantumul indemnizațiilor acordate, calitatea persoanelor care au beneficiat, perioadele, durata și scopul eventualelor deplasări în străinătate care au stat la baza acordării unor indemnizații în valută.

Organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Având în vedere cheltuielile nedeductibile de mai sus, precum și nedeclararea impozitului pe profit rezultat din evidenta contabila, în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil aferent anului 2013, stabilind o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de x lei, respectiv pentru anul 2014, o diferență de impozit pe profit de plată în suma de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit datelor din evidență contabilă (balanța de verificare, registrul de evidență fiscală) și situația financiară anuală întocmită pentru anul 2015, societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de x lei, precum și un impozit pe profit nedeclarat în totalitate, în sumă de x lei (cont 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit").

De asemenea, au constatat că societatea nu depune declarația anuală privind impozitul pe profit (formular 101), dar declară pentru trim. III 2015 (formular 100) un impozit de plată în sumă de x lei. Astfel, societatea nu a declarat suma de x lei reprezentând impozit pe profit evidențiat în contabilitate dar necuprins în declarațiile fiscale (x lei - x lei).

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada verificată o diferență de impozit pe profit în sumă de x lei.

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

#### **A. Aspecte de procedură.**

**Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia nu i s-a respectat dreptul prevăzut de lege pentru corectarea erorilor din evidența fiscală, nefiind-i comunicat avizul de inspecție fiscală, se reține următoarele:**

Conform art.122 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 122 -Avizul de inspecție fiscală

*“(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au comunicat societății, Avizul de inspecție fiscală nr. x în data de **03.05.2017**, potrivit mențiunii olografice de pe acesta **”Am primit un exemplar.”**

Prin Avizul de inspecție fiscală nr. x, SC x SRL a fost informată că începând cu data de x va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective:

- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2011-31.12.2016;
- impozit pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016.

Societatea prin înregistrată la AJFP x sub nr, a solicitat amânarea inspecției fiscale. Organele de inspecție fiscală în baza Referatului nr.x au emis Decizia de amânare a inspecției fiscale nr.x, prin care inspecția fiscală a fost amânată până la data de 07.06.2017.

Având în vedere prevederile art.113 alin.(1) și art.105 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.113 - (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.*

*“Art.105 - (8) În situația în care în timpul inspekției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspekției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.”,*

susținerea contestatoarei potrivit căruia nu i s-a respectat dreptul prevăzut de lege privind posibilitatea corectării eventualelor erori materiale din evidența fiscală, nu poate fi reținut.

În consecință, aspectul de procedură ridicat de contestatoare nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **Fond**

**1) Referitor la suma x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligația fiscală sus menționată, în condițiile în care argumentele acesteia nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

**În fapt**, urmare a inspekției fiscale efectuate la SC Lazăr Agricole SRL, organele de inspekție fiscală au constatat că, în perioada 2012-2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei aferentă facturilor emise de SC x SRL, respectiv SC x SRL reprezentând “avans imobilizări corporale” înregistrate în contul 232 “Avansuri acordate pentru imobilizări”, respectiv pentru “avans servicii” înregistrate în contul 409 “Furnizori debitori”. Aceste avansuri au fost stornate, stornările fiind înregistrate în evidențele contabile, dar nu au fost preluate corespunzător în deconturile de TVA, obligația fiscală declarată în perioadele în care au fost înregistrate inițial facturile de avans nu au fost regularizate.

Având în vedere cele constatate, organele de inspekție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă avansurilor facturate de SC x SRL și SC x SRL, care au fost anulate ulterior și care nu au fost destinate operațiunilor taxabile în perioada verificată.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) **operațiuni taxabile;***

*“Art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă*

*(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.*

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”*

Potrivit prevederilor legale sus invocate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că:

Contestatoarea a înregistrat și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturilor emise de SC x SRL reprezentând “avans imobilizări corporale” înregistrate în contul 232 “Avansuri acordate pentru imobilizări”, respectiv în sumă de x lei aferentă facturilor emise de SC x SRL reprezentând “avans servicii” înregistrate în contul 409 “Furnizori debitori”.

Pentru justificarea acestor înregistrări, contestatoarea a prezentat doar facturile în care achizițiile sunt prezentate la modul generic “avans imobilizări corporale”, respectiv “avans servicii”, nefiind prezentate alte documente (contracte, documente de plată) din care să rezulte natura exactă a bunurilor care fac obiectul tranzacțiilor sau destinația acestora. Aceste facturi de avans nu au fost achitate.

Facturile de avans emise de SC x SRL au fost stornate cu facturile nr.x și nr.x, respectiv facturile emise de SC x SRL au fost stornate cu facturile nr.x, nr.x, nr.x, nr.x și nr. x.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează stornările în evidența contabilă (jurnale de TVA, registrul jurnal), dar acestea nu sunt preluate corespunzător în deconturile de TVA întocmite, respectiv prin diminuarea TVA de deductibile în lunile în care se emit facturile de stornare.



Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA suplimentară în sumă de x lei, având în vedere faptul că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor tranzacții, stornate ulterior, și care nu au fost operate și în declarațiile întocmite respectiv deconturile de TVA.

Deși, prin contestația formulată, contestatoarea consemnează că facturile de avans sunt susținute de contracte și contracte de creditare reciprocă, aceasta nu a anexat niciun document justificativ de natura mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestație în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art.73 alin.(1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

*„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Astfel, întrucât **SC x SRL** nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. 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 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu deplasarea, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative și nu a demonstrat ca aceste cheltuieli au participat efectiv la realizarea de venituri impozabile.**

**În fapt**, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă în contul 625 „Cheltuieli cu deplasările, detașările”, cheltuieli în sumă de x lei, după cum urmează în anul 2013 - x lei, anul 2014 – x lei și anul 2015 – x lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât contestatoarea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte cuantumul indemnizațiilor acordate, calitatea persoanelor care au beneficiat, perioadele, durata și scopul eventualelor deplasări în străinătate și care au sta la baza acordării unor indemnizații în valută.

Astfel, în temeiul art.19 și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil prin reconsiderarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor de deplasare, detașare majorând baza impozabilă cu suma de x lei, fiind stabilit un impozit pe profit în sumă de x lei.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 19 Reguli generale*

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

*„Art. 21 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*

*(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Totodată, în Anexa 1, lit.A) din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile se regăsesc următoarele prevederi cu privire la documentele justificative ce stau la baza înregistrărilor în contabilitate, valabil până la data de 31.12.2015:

*“A. Norme generale*

1. Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

[...].“

În Anexa 2 la OMFP 3512/2008 privind documentele financiar - contabile, se menționează care sunt documentele justificative de înregistrare în contabilitate pentru cheltuielile aferente deplasărilor interne/externe:

“ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate. [...]

DECONT DE CHELTUIELI (pentru deplasări externe - Cod 14-5-5)

1. Servește ca:

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în

*contabilitate. [...]*”

Având în vedere prevederile legale anterior menționate rezultă că pentru stabilirea profitului impozabil cheltuielile de deplasare, detașări în țară și străinătate, efectuate de salariați și administratori, sunt considerate cheltuieli deductibile dacă justificarea acestora se face pe baza Ordinilor de deplasare și a Deconturilor de cheltuieli, completate cu toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare, la care să fie atașate facturile de cazare, transport, etc.

Se reține faptul că, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nu a depus nici la contestația formulată deconturi de cheltuieli sau ordine de deplasare din care să rezulte cuantumul indemnizațiilor acordate, calitatea persoanelor care au beneficiat, perioadele, durata și scopul eventualelor deplasări în străinătate, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin.(1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

*„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Întrucât contestația este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Astfel, întrucât **SC x SRL** nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmă situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. 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 pentru impozitul pe profit în sumă de x lei.**

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xx lei și impozitul pe profit în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța pe fond, în condițiile**

**în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.**

**În fapt**, potrivit Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de x lei, astfel:

- x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată necolectată aferentă facturilor neîncasate în termenul de 90 zile calendaristice de la data emiterii facturilor;
- x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată ca diferență dintre evidentele contabile și decontul de TVA aferent lunii iunie 2014;
- x lei reprezentând TVA de plată aferent lunii ianuarie 2016, nedeclarată prin decontul de TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de x lei reprezentând impozit pe profit nedeclarat de contestatoare.

SC x SRL SRL, deși prin contestația formulată contestă cuantumul total al obligațiilor stabilite prin Decizia de impunere nr. x, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, respectiv la impozitul pe profit în sumă de x lei.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“Contestația poate fi respinsă ca [....]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,*

*coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:*

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Incidente speței sunt și prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza*

*contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.***

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă cuantumul total al obligațiilor stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.x, pentru TVA în sumă de x lei, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de x lei nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, fără să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază contestația pentru aceste capete de cerere.

Astfel, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirmă o pretenție în justitie trebuie să o dovedească, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 249- Sarcina probei*

*Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*

*Art. 250- Obiectul probei si mijloacele de proba*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.*

precum si de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.*

Avand în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invoca în sprijinul pretențiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabila logica juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul cii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Astfel, întrucât contestatoarea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată

constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca nemotivată contestația pentru suma de x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, respectiv **pentru suma de x lei** reprezentând impozit pe profit.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

### ***DECIDE***

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de SC xSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată.

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- A.J.F.P. x – Inspecție Fiscală

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

## **DIRECTOR GENERAL**

**x**