

**DECIZIA nr. 220 din 02.08.2021** privind soluționarea  
contestației formulată de **ABC SRL - în insolvență**, cu sediul în  
..., sector ..., București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_.....2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBC\_AIF\_.....2021, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_...2021 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București cu privire la contestația ABC SRL - în insolvență, formulată prin reprezentant convențional C.I. ...a în baza împuterniciei avocațiale nr. .../2021.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ...2021 și înregistrată sub nr. MBCM\_REG\_....2021 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. MBC\_AIF xxx/qq.ww.2021, comunicată sub semnătură în data de ...2021 prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de **T lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- V lei TVA.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL - în insolvență.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au efectuat o verificare documentară a situației fiscale a societății ABC SRL - în insolvență, urmare constatării unor neconcordanțe între sumele înscrise în situațiile financiare anuale și declarațiile anuale de impozit pe profit D101, respectiv între baza impozabilă TVA colectată declaratată prin deconturile de TVA D300 și veniturile de exploatare din declarațiile D101.

În urma controlului documentar organele fiscale au stabilit, sub rezerva verificării fiscale ulterioare, diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P lei pentru anii 2015-2017 și de TVA în sumă de V lei pentru anii 2017-2019.

**II.** Prin contestația formulată ABC SRL - în insolvență solicită anularea integrală a deciziei de impunere nr. MBC\_AIF xxx/qq.ww.2021, arătând următoarele:

În raport de prevederile art. 4 alin. (2), art. 6, art. 7, art. 12 alin. (1), art. 113 și art. 118 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, organul fiscal nu și-a îndeplinit rolul activ și nu a stabilit rezultatul verificărilor în urma unei cercetări corecte și complete a cauzei inspectate, prin examinarea in concreto a stărilor de fapt detaliate relevante pentru impunere, desfășurând inspecția în mod superficial și cu încălcarea dreptului la apărare al societății.

În cazul impozitului pe profit, organul de inspecție fiscală s-a rezumat doar pe simple constatări să indice că subscrisa nu a luat în calcul, în totalitate, la determinarea

impozitului pe profit, cheltuielile cu impozitul pe profit în categoria cheltuielilor nedeductibile, fără să indice și să detalieze care anume cheltuieli sunt nedeductibile.

În ceea ce privește baza de impozitare aferentă livrărilor de TVA, nu rezultă pentru care anume înregistrări nu s-au prezentat documente justificative, motivul invocat pentru neluarea în calcul a deductibilității anumitor livrări fiind unul lapidar.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere, atașând ca înscrisuri doar decizia atacată, adresa de înaintare a acesteia și împuternicirea dată pentru ridicarea deciziei, fără alte înscrisuri în probațiune.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de către organele fiscale în urma verificării documentare, în condițiile în care argumentele aduse prin contestația formulată nu sunt de natură să combată constatările organelor fiscale care au stat la baza stabilirii obligațiilor.*

**În fapt**, prin solicitarea de documente/informații nr. MBC\_AIF 766/01.04.2021 organele fiscale au solicitat societății ABC SRL - în insolvență, în temeiul art. 58, art. 64 și art. 149 din Codul de procedură fiscală, următoarele documente: balanțe de verificare la data de 31.12 pentru perioada 2015-2019, jurnalele de vânzări și de cumpărări pentru perioada 2015-2019, registrul de evidență fiscală pentru perioada 2015-2017, documente justificative pentru impozitul pe profit scutit în sumă de S1 lei, înscrisă în declarația 101 aferentă anului 2015 și documente justificative pentru subvențiile pentru investiții (cont 475) în sumă de S2 lei înscrise în situațiile financiare aferente anului 2016.

La baza solicitării acestor documente a stat constatarea, urmare verificării documentare, a existenței unor neconcordanțe între sumele înscrise în situațiile financiare la 31.12.2015, 31.12.2016 și 31.12.2017 și sumele înscrise în declarațiile 101 privind impozitul pe profit aferente anilor 2015-2017, respectiv a unor diferențe între baza impozabilă TVA colectată prin deconturile de TVA și veniturile din exploatare declarate prin declarațiile privind impozitul pe profit din perioada 2015-2019.

Solicitarea de documente/informații nr. MBC\_AIF 766/01.04.2021 a fost transmisă reprezentantului societății ABC SRL prin email în data de 01.04.2021 și a fost confirmată de primire în data de 02.04.2021, primele documente fiind transmise de reprezentantul societății prin mai multe emailuri succesive din 13.04.2021, 14.04.2021 și 15.04.2021.

În data de 15.04.2021 organele fiscale au comunicat tot prin email reprezentantului societății, urmare convorbirii telefonice, solicitarea de a explica neconcordanțele existente în baza de date ANAF, respectiv:

a) neconcordanțe existente între informațiile înscrise în bilanț comparativ cu cele din declarațiile D101

2015: venituri din exploatare în bilanț = N1 lei;

venituri din exploatare în D101 = N2 lei;

2016: venituri din exploatare în bilanț = N3 lei;

venituri din exploatare în D101 = N4 lei;

b) neconcordanțe existente între informațiile înscrise în deconturile de TVA comparativ cu cele înscrise în D101:

- 2015: baza impozabilă livrări în D300 = N5 lei;  
venituri din exploatare în D101 = N2 lei;  
2016: baza impozabilă livrări în D300 = N6 lei;  
venituri din exploatare în D101 = N4 lei;  
2017: baza impozabilă livrări în D300 = N7 lei;  
venituri din exploatare în D101 = N8 lei;  
2018: baza impozabilă livrări în D300 = N9 lei;  
venituri din exploatare în D101 = N10 lei;  
2019: baza impozabilă livrări în D300 = N11 lei;  
venituri din exploatare în D101 = N12 lei.

De asemenea, organele fiscale au solicitat societății explicații și documente în legătură cu: suma de S3 euro înregistrată în registrul de evidență fiscală la trim. I 2015; registrul jurnal cu înregistrările sumelor reprezentând cheltuieli cu combustibilul, cu piesele de schimb, cu mărfurile și cu activele cedate considerate de societate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit; explicații și documente pentru regularizările de TVA colectată din decontul lunii iunie 2017; explicații și documente pentru suma de S2 lei reprezentând subvenții pentru investiții din bilanțul anului 2016.

Prin alte emailuri din 16.04.2021 și 22.04.2021 organele fiscale au solicitat și fișe de cont pentru diverse conturi și alte explicații, primind de la societate explicații și documente prin emailurile din 16.04.2021, 19.04.2021, 20.04.2021, 21.04.2021, 22.04.2021 și 23.04.2021 (aproximativ 30 de emailuri).

În data de 22.04.2021 organele fiscale au transmis prin email societății proiectul deciziei de impunere și invitația pentru audiere nr. MBC\_AIF 933/22.04.2021, prin care societatea a fost invitată pentru susținerea orală a punctului de vedere în data de 23.04.2021, cu următor termen stabilit în caz de neprezentare pentru data de 26.04.2021.

În data de 26.04.2021 au transmis prin email societății decizia de impunere, primind prin email din aceeași zi ca răspuns de la reprezentantul societății "am primit decizia de impunere și nu am obiecțiuni". Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. MBC\_AIF xxx/qq.ww.2021 a fost înmănată reprezentantului societății sub semnătură în data de 27.04.2021, prin decizie stabilindu-se, sub rezerva verificării fiscale ulterioare, următoarele diferențe:

- o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de P lei (din care P1 lei pentru anul 2015, P2 lei pentru anul 2016 și P3 lei pentru anul 2017), organele fiscale constatând că societatea nu a luat în calcul, în totalitate, la determinarea profitului impozabil, a cheltuielilor cu impozitul pe profit în categoria cheltuielilor nedeductibile, contrar prevederilor art. 21 alin. (4) lit. a), respectiv art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;
- o diferență suplimentară de TVA în sumă de V lei (din care V1 lei pentru anul 2017, V2 lei pentru anul 2018 și V3 lei pentru anul 2019), organele fiscale constatând că societatea a declarat prin deconturile de TVA o bază de impozitare aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii în interiorul țării mai mică decât valoarea veniturilor de exploatare din declarațiile 101, pentru diferențele rezultate colectându-se TVA conform prevederilor art. 280 alin. (1) și (2), art. 281 alin. (1), art. 286 alin. (1) lit. a), art. 291 alin. (1) lit. b), art. 307 alin. (1), art. 321 alin. (1) și (2) și art. 326 alin. (1) din Codul fiscal.

În data de 14.06.2021 societatea ABC SRL a transmis prin poștă contestația împotriva decizie de impunere nr. MBC\_AIF xxx/qq.ww.2021.

**În drept**, potrivit art. 148 și art. 149 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 148. - (1) **Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.**

(2) **Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale”.**

”Art. 149. - (1) În situația în care, ca urmare a verificării documentare, **organul fiscal constată diferențe față de creanțele fiscale, veniturile sau bunurile impozabile și/sau informațiile în legătură cu acestea declarate de contribuabil/plătitor, acesta înștiințează contribuabilul/plătitorul despre constatările efectuate. Odată cu înștiințarea, organul fiscal solicită și documentele pe care contribuabilul/plătitorul trebuie să le prezinte în vederea clarificării situației fiscale.**

(2) În cazul în care documentele solicitate potrivit alin. (1) nu au fost prezentate de contribuabil/plătitor în termen de 30 de zile de la comunicarea înștiințării sau **documentele prezentate nu sunt suficiente pentru clarificarea situației fiscale, organul fiscal stabilește diferențele de creanțe fiscale datorate prin emiterea unei decizii de impunere sau dispune măsurile necesare respectării prevederilor legale, după caz”.**

(3) Decizia de impunere prevăzută la alin. (2) este o decizie sub rezerva verificării ulterioare.

(4) Decizia de impunere emisă în condițiile prezentului articol fără audierea contribuabilului/plătitorului este nulă”.

În speță, societatea ABC SRL - în insolvență a fost supusă unei verificări documentare și urmare constatării unor neconcordanțe între informațiile furnizate de declarațiile și situațiile depuse de societate (declarații anuale privind impozitul pe profit cod D101, deconturi de TVA cod D300 și situații financiare anuale) organele fiscale au înștiințat societatea în data de 02.04.2021 cu privire la aceste neconcordanțe și i-au solicitat acesteia documente și explicații.

*După primele documentații transmise de societate prin emailuri din 13.04.2021-15.04.2021, în data de 15.04.2021 organul fiscal a comunicat societății, cu cifre și precizări punctuale, aspectele care determinau neconcordanțele și care necesitau clarificări, astfel că între organele fiscale și societate a fost purtată o intensă corespondență însumând peste 30 de emailuri în perioada 13.04.2021-23.04.2021.*

Prin urmare, nu poate fi vorba de neîndeplinirea rolului activ din partea organelor fiscale și de încălcarea dreptului la apărare al societății, din moment ce **organele fiscale au detaliat societății, în scris, situația neconcordanțelor rezultate din propriile declarații fiscale și i-au solicitat, punctual, explicații și documente pentru clarificarea acestora, cu acceptarea acelor pentru care societatea a furnizat explicațiile și documentele corespunzătoare.**

Spre exemplu, pentru anul 2017, organele fiscale au constatat că societatea a declarat venituri din exploatare în declarația D101 în sumă de N8 lei, în timp ce baza impozabilă pentru livrări rezultată din deconturile 300 depuse pentru anul 2017 este în sumă de N7 lei, rezultând astfel o neconcordanță de N8 lei - N7 lei = B1 lei. Această neconcordanță a fost comunicată societății prin emailul din 15.04.2021.

Prin emailul din 21.04.2021 cu titlul mesajului ”Pt anul 2017” societatea a prezentat explicații, după cum urmează:

"Diferența dintre veniturile de exploatare la 2018 [an precizat eronat în conținutul mesajului deoarece din titlu reieșea că este vorba de anul 2017] înregistrate în formularul 101 și declarațiile 300 sunt constituite din următoarele sume:

- .... lei venituri din subînchirirea unui spațiu - vă 706
- .... lei venituri din subvenții ct. 758.04
- .... lei prescise clienți și furnizori ct. 758.08
- .... lei variația stocurilor - ct. 711
- .... lei reduceri comerciale acordate clienților pe facturile de marfă ct. 767
- .... lei reduceri comerciale acordate clienților pe facturile de marfă ct. 667".

Reiese că pentru anul 2017, din neconcordanța în sumă de B1 lei societatea a prezentat explicații doar pentru suma de B2 lei, acceptate integral de organele fiscale, astfel că organele fiscale au constatat că societatea nu a justificat B1 lei - B2 lei = B3 lei, sumă apreciată ca reprezentând livrări pentru care societatea nu a colectat TVA aferentă, motiv pentru care organele au colectat TVA suplimentară pentru anul 2017 în cuantum de B3 lei x 19% = V1 lei.

În mod similar, pentru anul 2018 organele fiscale au constatat o neconcordanță de N10 lei - N9 lei = B4 lei, din care societatea a prezentat explicații printr-un email datat tot 21.04.2021 doar pentru suma de B5 lei, sumă amendată de organele fiscale la nivelul de B6 lei urmare neconcordanțelor cu sumele înscrise în situația financiară anuală (venituri cont 711 conform email societate ... lei comparativ cu venituri cont 711 conform situație financiară ...lei și venituri cont 754 conform email societate ... lei comparativ cu venituri cont 754+cont 7814 conform situație financiară de ... lei), rezultând o diferență de B4 lei - B5 lei + ... lei - ... + ... - ... lei = B7 lei, cu TVA aferentă de V2 lei.

În cazul anului 2019 neconcordanța a fost constatată pentru suma de N12 lei - N11 lei = B8 lei, societatea prezentând explicații prin emailul din 20.04.2021 pentru suma de B9 lei, rezultând o diferență de B8 lei - B9 lei = B10 lei, cu TVA aferentă de V3 lei.

Totodată, invocarea lipsei verificărilor complete și a examinării concrete a stărilor de fapt relevante pentru impunere, cu desfășurarea inspecției în mod "superficial" nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, în speță, este vorba de **diferențe stabilite pe baza unei verificări documentare, sub rezerva unei verificări fiscale ulterioare și nicidecum pe baza unei inspecții fiscale, contestatoarea confundând obiectul și regulile de desfășurare a unei inspecții fiscale reglementate de art. 113 și art. 118 din Codul de procedură fiscală cu obiectul și modalitatea de realizare a verificării documentare reglementate de art. 148 și art. 149 din Codul de procedură fiscală, fiind vorba de forme diferite ale controlului fiscal**, guvernate de reguli și proceduri diferite, așa cum sunt ele reglementate în legislația procedural-fiscală.

De asemenea, **nu poate fi vorba de încălcarea dreptului la apărare al societății din moment ce organele fiscale i-au precizat punctual societății ce neconcordanțe au constatat, au acceptat explicațiile și documentele furnizate de societate, au transmis proiectul deciziei de impunere societății și i-au dat posibilitatea să-și exprime, oral sau în scris, punctul de vedere cu privire la constatările înscrise în proiect, fără însă ca societatea să aibă vreo obiecțiune din moment ce prin emailul de răspuns din data de 26.04.2021 administratorul societății a declarat că "am primit decizia de impunere și nu am obiecțiuni"**.

Faptul că societatea nu a oferit explicații și documente pentru toate neconcordanțele constatate nu poate fi imputat organelor fiscale întrucât aceste neconcordanțe au reieșit din chiar declarațiile și situațiile întocmite de societate, care este cea mai în măsură să explice cum anume a întocmit aceste declarații și situații pornind de la propriile evidențe contabile și fiscale.

Se rețin în acest sens prevederile art. 102, art. 108 și art. 109 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

"Art. 102. - (3) **Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.** Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia".

"Art. 108. - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale datorate, contribuabilul/plătitorul are obligația să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare".

"Art. 109. - (5) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror altor documente prevăzute de lege.

(6) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.

(7) Organul fiscal poate lua în considerare orice evidențe relevante pentru impozitare ținute de contribuabil/plătitor".

De altfel, **nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat explicații și argumente de natură să combată constatările organelor fiscale**, după cum urmează:

a) în ceea ce privește impozitul pe profit, societatea susține că organele fiscale nu au indicat și nu au detaliat care anume cheltuieli sunt nedeductibile, *deși în cuprinsul deciziei de impunere organele fiscale au menționat foarte clar care anume cheltuieli sunt nedeductibile (cheltuielile cu impozitul pe profit) și cum anume au fost stabilite, pornind de la înregistrările din bilanța de verificare comparativ cu registrul de evidență fiscală, pentru fiecare an fiscal cu neconcordanțe 2015-2017 (pentru anul 2015, total cheltuieli C1 lei, din care societatea a considerat nedeductibile cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de C2 lei, rezultând o diferență în sumă de C3 lei, la care s-a calculat un impozit pe profit de C3 lei x 16% = P1 lei etc.);*

b) în ceea ce privește TVA, societatea susține că nu rezultă pentru care anume înregistrări nu s-au prezentat documente justificative, motivul invocat pentru neluarea în calcul a deductibilității anumitor livrări fiind unul lapidar, *deși din cuprinsul deciziei de impunere rezultă că nu este vorba de "deductibilitatea" TVA, ci de colectarea TVA pentru diferențele dintre veniturile din exploatare din declarațiile D101 (mai mari) și baza impozabilă a livrărilor din deconturile TVA D300 aferente anilor fiscali 2017-2019 (mai mică), din care s-au scăzut sumele pentru care nu se colecta TVA și pentru care societatea a prezentat explicații și argumente prin emailurile de răspuns la solicitarea organelor fiscale, așa cum s-a arătat în precedent.*

În consecință, nu se poate reține că societatea nu era în cunoștință de cauză cu privire la neconcordanțele rezultate în urma verificării documentare a situației sale fiscale ori cu privire la motivele de fapt și temeiurile de drept ce au stat la baza constatărilor organelor fiscale în urma evaluării neconcordanțelor și explicațiilor societății, așa cum au fost ele înscrise în decizia de impunere contestată, iar faptul că nici prin contestația formulată nu a adus în susținere argumente și dovezi de natură să

combată constatările organelor fiscale este contrar principiului de drept exprimat prin adagiul latin “*actor incumbit probatio*”, principiu consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 249. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”.

”Art. 250. - Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 73. - (1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

În concluzie, în raport de cele anterior prezentate, reiese că societatea nu a demonstrat că diferențele de obligații fiscale individualizate prin decizia de impunere contestată au fost stabilite nelegal sau incorect de organele fiscale, motiv pentru care contestația societății urmează a fi respinsă.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 73 alin. (1), art. 102 alin. (3), art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (5)-(7), art. 148, art. 149 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. MBC\_AIF xxx/qq.wv.2021, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București pentru obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA în sumă de **T lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.