

**DECIZIA nr. 118/2021**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
domnul **x**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AJFP Ilfov, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de domnul **x**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de 01.03.2021 emise de AJFP Ilfov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IFG\_AIF x:

1. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

A. Impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru perioada 2015 - 2019 in suma totala de **x lei**:

- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2016;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2017;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2019.

B. CASS de regularizat de plata pentru perioada 2015 - 2019 in suma totala de **x lei**:

- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2015;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2016;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2017;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2018;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2019.

C. CAS de regularizat de plata pentru perioada 2016 - 2019, in suma totala de **x lei** :

- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2016;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2017;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2018;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2019.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de **x lei**.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de solutionare a contestatiilor din cadrul DGRFPB a transmis contribuabilului adresa nr. x, care potrivit recipisei postale atasata la dosarul cauzei, a fost confirmata de primire de contribuabilul insusi, sub semnatura, in data de 29.04.2021, prin care i s-au comunicat care sunt

posibilitatile de sustinere orala a contestatei, urmand ca acesta sa transmita care este optiunea sa printr-o adresa inregistrata la registratura DGRFPB.

*“Având în vedere Legea nr. 55/2020 privind unele măsuri pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de Covid-19, Legea nr. 136-2020 privind instituirea unor măsuri în domeniul sănătății publice în situații de risc epidemiologic și biologic, O.U.G. nr. 70/2020 privind reglementarea unor măsuri, începând cu data de 15 mai 2020, în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, pentru prelungirea unor termene, pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a Legii educației naționale nr. 1/2011, precum și a altor acte normative și H.G. nr. 432/2021 privind prelungirea stării de alertă pe teritoriul României începând cu data de 13 aprilie 2021, precum și stabilirea măsurilor care se aplică pe durata acesteia pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de COVID-19,*

*aveți următoarele posibilități:*

*- să susțineți oral contestația la sediul D.G.R.F.P. București, purtând echipament de protecție (masca de protecție și viziera facială), conform prevederilor și în condițiile legale enunțate mai sus, cu participarea a maxim 2 persoane din partea contribuabilului, situație în care vă vor fi comunicate data și ora la care va avea loc întâlnirea,*

*- să susțineți oral contestația prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare la distanță (telefon), situație în care urmează a vă fi comunicate data și ora la care va avea loc, precum și detalii legate de modalitatea practică de realizare,*

*- să solicitați reprogramarea susținerii orale, până la o dată ulterioară încetării stării de alertă, situație în care urmează să fiți programați/reprogramați, după caz, la o dată ulterioară încetării stării de alertă,*

*- să renunțați la susținerea orală, caz în care contestația va fi soluționată în raport de documentele existente la dosarul cauzei.*

*Oricare ar fi opțiunea dvs. față de posibilitățile mai sus enunțate, vă rugăm să ne răspundeți în termen de 5 zile de la primirea prezentei printr-o adresă transmisă la registratura direcției din str. Prof. Dr. Dimitrie Gerota, nr. 13, sector 2, București.”*

Se retine, ca pana la data prezentei, domnul **x** nu a dat curs solicitarilor anterioare, motiv pentru care organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB intelege ca optiunea acestuia a fost de renuntare la sustinerea orala a contestatiei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal in sarcina sa obligatii de plata reprezentand TVA, impozit pe venit si contributi sociale, insa din documentele intocmite de acestea nu a putut verifica corectitudinea calculelor efectuate.

De asemenea, nu a avut acces la informatiile furnizate de **x SA** pentru perioada 01.01.2015 - 10.06.2020, respectiv la contractul de prestari servicii, situatia livrarilor de

bunuri si a banilor incasati ramburs, inclusiv returnari, nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici cu ocazia controlului efectuat de Directia Generala Antifrauda Fiscala.

Limitarea accesului la dosarul fiscal reprezinta o limitare a dreptului la aparare, asa cum reiese si din jurisprudenta CJUE, C-298/16 Ispas, C-109/10 Solvay c Comisia, C-394/07 Soprope Organizagoes si jurisprudenta nationala, respectiv Decizia nr. 4759/2013 a ICCJ.

Probele pe care se bazeaza deciziile de impunere nu sunt constatate nemijlocit de organele de inspectie fiscala, fiind preluate ca atare de la inspectia antifrauda. Este nelegal sa se intocmeasca un RIF doar pe baza informatiilor provenite de la terti, fara a exista constatari proprii ale membrilor echipei de control. In acest sens, contribuabilul invoca Circulara A\_RFC x emisa de Directia Generala de Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul ANAF catre toate DGRFP, DGAMC, Directorul executiv, Directorul general adjunct - inspectia fiscala. Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a sesizat o serie de deficiente referitoare la exercitarea atributiilor inspectorilor fiscali.

RIF-ul contestat nu contine o motivare in fapt si in drept a impozitelor datorate, care sa rezulte din constari ale inspectiei fiscale, obligatie expresa prevazuta de lege si de circulara invocata.

Metodologia de estimare a impozitelor/taxelor/contributiilor stabilite in sarcina contribuabilului nu este cea prevazute de legislatia fiscala.

In opinia contribuabilului erau aplicabile dispozitiile OMFP nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare rezonabila a bazei de impunere, situatie in care determinarea bazei de impunere trebuia efectuata prin raportare la una dintre cele 5 metode de calcul prevazute la art. 2 din acelasi act normativ.

Faptul ca nu poate fi verificata modalitatea de stabilire a veniturilor si nici a cheltuielilor, respectiv a bazei de impunere specifice impozitelor directe are implicatii si asupra calculului depasirii plafonului de scutire din perspectiva TVA, a determinarii bazei de impunere pentru calculul impozitului pe venit si a contributiilor sociale. Prin urmare a fost in imposibilitatea formularii unui punct de vedere pertinent si in cunostinta de cauza atat in faza de inspectie fiscala, cat si in faza de contestare a deciziilor de impunere.

Referitor la anul 2015, contribuabilul considera ca datoreaza:

- CASS in suma de x lei si nu in suma de x lei, cat a stabilit organul fiscal; impozit pe venit in suma de x lei si nu in suma de x lei, cat a stabilit organul fiscal;

Referitor la anul 2016, contribuabilul considera ca datoreaza:

- CASS in suma de x lei, CAS in suma de x lei si impozit pe venit in suma de x lei si nu in suma de x lei, cat a stabilit organul fiscal;

Referitor la anul 2017, contribuabilul considera ca datoreaza:

- CASS in suma de x lei si nu in suma de x lei, cat a stabilit organul fiscal; impozit pe venit in suma de x lei si nu in suma de x lei, cat a stabilit organul fiscal; CAS in suma de x lei si nu in suma de x lei, cat a stabilit organul fiscal.

De asemenea, termenul scadent pentru obligatiile fiscale reprezentand CAS si CASS stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala in anexa la decizia de impunere nu este conform prevederilor legale.

Penalitatea de nedeclarare aferenta anului 2015 este nelegala, intrucat aceasta se aplica creantelor fiscale nascute dupa data de 01.01.2016.

In concluzie, contribuabilul solicita admiterea contestatiei.

**II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. IFG\_AIF x, AJF Ilfov a emis:**

1- Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

A. Impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru perioada 2015 - 2019 in suma totala de x lei:

- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2016;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2017;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2019.

B. CASS de regularizat de plata pentru perioada 2015 - 2019 in suma totala de x lei:

- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2015;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2016;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2017;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2018;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2019.

C. CAS de regularizat de plata pentru perioada 2016 - 2019, in suma totala de x lei :

- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2016;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2017;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2018;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2019.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Se retine ca suma de x lei (x lei - x lei) invocata in contestatie ca reprezentand CASS de regularizat de plata nu se regaseste individualizata prin deciziile de impunere de mai sus, contestate.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, domnul x a efectuat livrari de bunuri catre clienti persoane fizice prin intermediul firmelor de curierat rapid, comercializand diverse bunuri accesorii in vederea confectionarii de bijuterii si sticla /cristale swarovski sau diverse bunuri textile si industriale.

In baza informatiilor furnizate de SC x SA pentru perioada 01.01.2015 - 10.06.2020 a reiesit faptul ca acesta a efectuat un numar de x de livrari de bunuri prin

intermediul societății respective, cu o valoare declarată ramburs în suma de x lei, din care au fost înregistrate ca fiind returnări de marfă în valoare de x lei, rezultând o valoare declarată ramburs netă în suma de x lei.

Întrucât contribuabilul a desfășurat în mod constant activitate comercială, acesta efectuând vânzări semnificative de bunuri fără a îndeplini obligațiile legale privind înregistrarea sa sub o formă juridică/fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 6 alin 1 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 11 alin 1 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la încadrarea activităților economice desfășurate de acesta ca fiind venituri din activități independente.

Veniturile încasate în perioada supusă verificărilor nu au fost declarate prin declarația privind veniturile realizate, formular 200 și declarația unică, formular 212 și nici nu au fost înregistrate în Registrul de încasări și plăți. De asemenea, contribuabilul nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, respectiv nu a colectat și nici nu a dedus TVA, în legătură cu operațiunile desfășurate.

Se reține ca:

- activitatea economică desfășurată de acesta implică operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, iar în cursul lunii februarie 2015 a fost depășit plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care avea obligația să solicite, până la data de 10.03.2015, înregistrarea în scopuri de TVA;

- în vederea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA, impozitul pe venit, CASS, CAS organele de inspecție fiscală au avut în vedere atât documentele puse la dispoziție de contribuabil, cât și documentele puse la dispoziție de SC x SRL (contractul de prestări servicii, situația totală a livrărilor care include și situația banilor încasați ramburs).

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

### **3.1 Referitor la aspectele de ordin procedural invocate de contribuabil:**

1. Referitor la faptul că domnul x nu a avut acces la informațiile și documentele furnizate de x SRL pentru perioada 01.01.2015 - 10.06.2020, respectiv la contractul de prestări servicii, situația livrărilor de bunuri și a banilor încasați ramburs, inclusiv returnări, nici cu ocazia inspecției fiscale, nici cu ocazia controlului efectuat de DGA, invocând în acest sens considerentele Hotărârii CJUE pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Accesul la dosarul administrativ trebuie să țină cont și de faptul că, furnizarea de informații referitoare la terți nu poate fi realizată fără anumite restricții, consacrate de reglementarea națională (a se vedea prevederile art. 11 Secretul fiscal din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare), aspect la care se referă și Curtea de Justiție a Uniunii Europene, atât în considerentele cât și în dispozitivul Hotărârii pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017.

Informațiile și documentele furnizate de x SA au fost prezentate pe larg în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, iar rezultatele analizei acestora și starea de fapt fiscală relevantă pentru impunerea realizată la domnul x i-au fost aduse la cunoștință. Totodată, inclusiv constatările inspectorilor antifraudă cu privire la tranzacțiile derulate și nedecarate de contribuabil i-au fost aduse la cunoștință, prin încheierea Procesului-verbal nr. 1544/27.08.2020.

De altfel, eventuala necomunicare catre contribuabil a informatiilor si documentelor puse la dispozitie de SC x SRL nu conduce la anulara deciziilor de impunere atacate, elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale fiind expres si limitativ enumerate la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Mai mult:

- pana la data prezentei domnul x nu a dat curs solicitarilor DGRFPB din cuprinsul adresei nr. x, care potrivit recipisei postale atasata la dosarul cauzei, a fost confirmata de primire, sub semnatura, in data de 29.04.2021, motiv pentru care organul de solutionare a contestatiei intelege ca optiunea acestuia a fost de renuntare la sustinerea orala a contestatiei;

- contractul de prestari servicii din data de 28.09.2011, atasat la dosarul cauzei, a fost **incheiat si semnat cu acordul celor doua parti**, respectiv SC x SRL, in calitate de prestator si domnul x, in calitate de beneficiar;

- situatia veniturilor realizate (situatia veniturilor incasate ramburs) de catre contribuabil, respectiv situatia/data depasirii plafonului de TVA reiese din **propriile extrase de cont bancare**, la care acesta are acces nelimitat si neingradit; astfel ca, in contradictie cu sustinerile din contestatie, corectitudinea calculelor efectuate de organele de control putea fi verificata si combatuta de contestatar prin comparatie cu propriile situatii/calcul rezultate din extrasele de cont bancare personale;

- dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost îngădit, întrucât acestuia i s-a acordat posibilitatea exercitării căi administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actele administrativ-fiscale încheiate urmare inspectiei fiscale.

Prin urmare, in legatura cu situatia veniturilor realizate in perioada supusa inspectiei fiscale si cu situatia/data depasirii plafonului de TVA, contestatarul avea posibilitatea sa-si exprime **opinia proprie** (inclusiv prin contestatie) **sustinuta de documente**; or, acesta s-a rezumat la a invoca numai aspecte de ordin procedural, fara a prezenta nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, desi avea avea posibilitate potrivit dispozitiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, documente justificative, altele decat cele analizate de organele de inspectie fiscala, din care sa rezulte o alta situatie de fapt a cifrei de afaceri, respectiv a veniturilor realizate de acesta; mai mult, **prin contestatia formulata acesta recunoaste ca a incasat venituri pe care nu le-a declarat si in legatura cu care nu a achitat impozite/taxe/contributii, potrivit dispozitiilor legale in vigoare**, subliniind in mai multe randuri ca **“am constatat ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit obligatia subsemnatului de a achita TVA, impozit pe venit si contributi sociale”, “nu neg obligatia platii impozitelor specifice activitatii derulate”**.

2. Referitor la faptul ca probele pe care se bazeaza deciziile de impunere nu sunt constatate nemijlocit de organele de inspectie fiscala, fiind preluate ca atare de la inspectia antifrauda si la faptul ca este nelegal sa se intocmeasca un RIF doar pe baza informatiilor provenite de la terti, fara a exista constatari proprii ale membrilor echipei de control:

Potrivit prevederilor art. 6, art. 7 alin. (3) și (4) și art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 6 Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activităţii de asistenţă şi îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum şi soluţia adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanţa judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situaţii de fapt similare la acelaşi contribuabil/plătitor. În situaţia în care organul fiscal constată că există diferenţe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului şi informaţiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la acelaşi contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situaţia fiscală reală şi cu legislaţia fiscală şi are obligaţia să menţioneze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

***„Art. 7 Rolul activ şi alte reguli de conduită pentru organul fiscal***

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.”

***„Art.118 Reguli privind inspecţia fiscală***

(5) *Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reţine că organele de inspecţie fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligaţia să analizeze toate actele şi faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, acestora revenindu-le sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

În speta, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecţie fiscală au solicitat, în vederea clarificării situaţiei, explicaţii şi documente justificative de la contestatar, efectuarea unui control încrucişat la x SRL, au analizat informaţiile existente în baza de date a ANAF, precum şi de la alte organe cu atribuţiuni de control (Direcţia Generală Antifraudă Fiscală).

De altfel, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ilfov au avut propriile constatari in analiza situatiilor intocmite de inspectorii antifrauda fiscala si a documentelor prezentate de contribuabil, respectiv a facturilor cu privire la deductibilitatea cheltuielilor/ deductibilitatea TVA, aspect ce reiese din analiza raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere atacate.

3. Referitor la invocarea circularei A RFC nr. x emisa de Directia Generala de Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul ANAF:

Circulara invocata nu se regaseste publicata pe site-ul ANAF [https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/asistenta\\_contribuabili/legislatie/circulare\\_anaf](https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/asistenta_contribuabili/legislatie/circulare_anaf), motiv pentru care informatiile cuprinse in respectiva circulara nu sunt publice si nici nu se adreseaza contribuabililor persoane fizice si juridice, platitori de impozite, taxe si contributii, conform prevederilor Codului fiscal, coroborat cu Codul de procedura fiscala.

Organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB nu se poate pronunta asupra informatiilor respective, cata vreme aceasta circulara nu a fost atasata la contestatie, iar in cuprinsul contestatiei sunt incluse numai fragmente decupate din aceasta circulara.

4. Referitor la lipsa motivarii din deciziile de impunere atacate:

Potrivit dispozitiilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

**“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.

Prin contestatia formulata, contribuabilul invoca faptul ca prin deciziile de impunere atacate, organul fiscal nu a prezentat motivele de fapt si de drept detaliate in baza carora au fost emise deciziile.

Analizând, însă, atât Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x, Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x, cat si Raportul de inspectie fiscala nr. IFG\_AIF x emise de AJFP Ilfov, rezulta ca, în cuprinsul lor sunt menționate atat motivele de fapt



(detaliate), cat si motivele de drept, respectiv actele normative în baza cărora au fost emise.

Se retine ca:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x cuprinde 15 pagini si o Anexa cu 2 pagini, Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x cuprinde 29 de pagini si o Anexa cu 2 pagini, iar Raportul de inspectie fiscala cuprinde 47 pagini si un numar de 9 de anexe; mai mult, contribuabilul și-a exprimat *un punct de vedere urmare discuției finale desfășurată cu ocazia încheierii inspecției fiscale*, iar organele de inspecție fiscală, în cadrul capitolului VI pct 2 „Discuția finală cu contribuabilul/platitorul” – „concluzii asupra punctului de vedere al contribuabilului/platitorului” al Raportului de inspecție fiscală **au prezentat o sinteză a acestuia și s-au pronunțat punctual asupra lui;**

- in legatura cu legalitatea obligatiilor fiscale stabilite de inspectie fiscala in sarcina societatii, organul de solutionare a contestatiei urmeaza sa se pronunte tinand cont de prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza:

**„Art. 276** Soluționarea contestației

(1) In soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”

De altfel, deciziile de impunere atacate au fost emise potrivit dispozițiilor legale in vigoare, respectiv:

1 - art. 342 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

**“Art. 342** Acte normative de aplicare

(1) Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

2 - OPANAF nr. 3771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca deciziile de impunere atacate au avut în vedere prevederile legale aplicabile in vigoare, respectiv dispozițiile art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină actele administrative fiscale.

Prin urmare, argumentatia contribuabilului cu privire la lipsa din deciziile de impunere atacate a motivarii detaliate a obligatiilor fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala este subiectiva și neintemeiata. Se retine ca aceasta nu a prezentat in concret prin contestatia formulata motivele de fapt si drept in legatura cu tranzactiilor analizate de organele de inspectie fiscala si nici nu a depus vreun document justificativ in acest sens, rezumandu-se la a invoca numai aspecte de ordin procedural.

De altfel, nu sunt întrunite condițiile niciuna din cazurile de nulitate prevăzute de art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data emiterii actului atacat, 30.07.2019, potrivit caruia:

“**Art. 49** (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.”

5.Referitor la faptul ca metodologia de estimare a impozitelor/taxelor/contribuțiilor stabilite în sarcina contribuabilului nu este cea prevăzută de legislația fiscală:

Potrivit dispozițiilor art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“**Art. 14** Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”

“Art 55 Mijloace de probă

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

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) **solicitarea informațiilor**, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) **folosirea înscrisurilor**;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Având în vedere dispozițiile legale mai sus menționate, rezulta că în vederea determinării și clarificării stării de fapt fiscale, a realității faptelor care generează raporturi juridice ce cad sub incidența legii fiscale, organul de inspecție fiscală poate administra mijloacele de probă prevăzute de art. 55 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având libertatea administrării și aprecierii acestora, ținând cont de forța lor probantă.

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine organului fiscal în situația în care acesta emite o decizie de impunere.

În speta organele de inspecție fiscală au stabilit cuantumul veniturilor realizate, al cifrei de afaceri și al cheltuielilor efectuate de aceasta pe baza sumelor nete încasate (**certe**) prin intermediul firmei de curierat, respectiv x lei, suma totală care a rezultat din valorificarea/vanzarea stocului de marfa de x lei aparținând SC x SRL al cărui administrator și asociat a fost domnul x și pe baza facturilor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de însuși contestatarul.

Prin urmare, contrar susținerilor din contestație, organele de inspecție fiscală nu au stabilit aceste sume pe baza estimării, în speta nefiind aplicabile dispozițiile OMFP nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare rezonabilă a bazei de impunere, invocate.

În concluzie, argumentele contestatarului referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziilor de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestate sunt neintemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, cu atât mai mult cu cât contribuabilul a desfășurat activitate economică fără a se înregistra fiscal, fără a depune declarații, deconturi și fără a plăti obligațiile fiscale ce le datora pentru activitatea economică desfășurată.

### **3.2 Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x:**

***Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere al contestației, în condițiile în care Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x, precum și Anexa la decizia de impunere respectivă privind termenul scadent al impozitului pe venit/CASS/CAS stabilite suplimentar de inspecția fiscală și aplicarea/neaplicarea penalităților de nedeclarare au fost corectate de AJFP Ilfov prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x și Anexa la această nouă decizie de impunere, comunicate contribuabilului în data de 26.04.2021.***

**In fapt**, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x, precum și Anexa la decizia de impunere respectivă privind termenul scadent al impozitului pe venit/CASS/CAS stabilite suplimentar de inspecția fiscală și aplicarea/neaplicarea penalităților de nedeclarare au fost corectate

de AJFP Ilfov prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x si Anexa la aceasta noua decizie de impunere, comunicate contribuabilului in data de 26.04.2021, impotriva carora acesta poate formula contestatie, potrivit dispozitiilor Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 268 si art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

**“Art. 268** (1) Impotriva 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.**”

**“Art. 269** (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.**”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si conform precizarilor organului fiscal din adresa nr. x inregistrata la DGRFPB sub nr. x, Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x, precum si Anexa la decizia de impunere respectiva privind termenul scadent al impozitului pe venit/CASS/CAS stabilite suplimentar de inspectia fiscala si aplicarea/neaplicarea penalitatilor de nedeclarare **au fost corectate de AJFP Ilfov** prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x si Anexa la aceasta noua decizie de impunere, **comunicate contribuabilului in data de 26.04.2021,** impotriva carora acesta poate formula contestatie, potrivit dispozitiilor Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Drept pentru care, urmeaza a se dispune respingerea ca fiind ramasa fara obiect contestatia formulata de domnul x impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x.

Se retine ca suma de x lei (x lei - x lei) mentionata in contestatie drept CASS de regularizat de plata nu se regaseste individualizata prin Decizia de impunere nr. IFG\_AIF x, contestata.

**3.3 Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x:**

***Cauza supusa solutionarii este daca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei este legal emisa de AJFP Ilfov, in conditiile in care***

**argumentele contribuabilului nu sunt de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, iar in sustinerea contestatiei acesta nu a depus documente suplimentare neavute in vedere in timpul verificarilor efectuate.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x s-a stabilit suplimentar de plata, pentru perioada 01.01.2015 – 31.07.2020, TVA in suma de x lei (TVA colectata = x lei - TVA deductibila = x lei).

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, domnul x a efectuat livrari de bunuri catre clienti persoane fizice prin intermediul firmelor de curierat rapid, comercializand diverse bunuri accesorii in vederea confectionarii de bijuterii si sticla /cristale swarovski sau diverse bunuri textile si industriale.

Veniturile incasate in perioada supusa verificarilor nu au fost inregistrate in evidenta contabila si nu au fost declarate, potrivit dispozitiilor legale in vigoare, iar contribuabilul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, respectiv nu a colectat si nici nu a dedus TVA, in legatura cu operatiunile desfasurate.

Intrucat activitatea economica desfasurata de contestatar implica operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, iar in cursul lunii februarie 2015 a fost depasit plafonul prevazut de regimul special de scutire la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.03.2015, conform prevederilor art. 153 alin 1 din acelasi act normativ.

In vederea stabilirii obligatiilor fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA, organele de inspectie fiscala au avut in vedere atat documentele puse la dispozitie de contribuabil (facturi de achizitie), cat si documentele puse la dispozitie de SC x SRL (contractul de prestari servicii, situatia totala a livrarilor care include si situatia banilor incasati ramburs).

**In drept**, potrivit prevederilor art. 126, art. 127, art. 128, art. 134, art. 134<sup>^</sup>, art. 145, art. 146, art. 152, art. 156, art. 156<sup>^</sup>2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2015:

**„Art. 126** Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

**“Art. 127** Persoane impozabile și activitatea economică

(1) **Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

(2) În sensul prezentului titlu, **activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.** De

asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

**“Art. 128** Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

**“Art. 134** Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(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.”

**“Art. 134<sup>1</sup>** Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...) (6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, **data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.** Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

**“Art. 145** (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile. (...)”

**“Art. 146** Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.”

**“Art. 152** Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv **220.000 lei**, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim

special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(...) (6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului.** Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi **prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit.** Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.”

**“Art. 156** Evidența operațiunilor

(1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

**“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.”

De asemenea, prevederi legale similare se regasesc și la art. 268, art. 269, art. 270, art. 280, art. 281, art. 297, art. 299, art. 321, art. 323 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2016:

**“Art. 268** - Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).”

**“Art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică**

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

**“Art. 270 - Livrarea de bunuri**

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

**“Art. 280 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(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.”

**“Art. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

**“Art. 297 (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile.”

**“Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

**“Art. 321 - Evidența operațiunilor**



(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.”

#### **“Art. 323 - Decontul de taxă**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 316 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. 316 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. 301 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.”

Se retine ca prevederi legale similare se regasesc si in Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal in vigoare in perioada 2017 – 2020.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus rezulta că o persoană fizică care care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, respectiv activitati comerciale este persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, iar in situatia in care persoana respectiva obtine o cifra de afaceri mai mare sau egală cu plafonul legal de scutire trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului.

**Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit.**

In speta, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata, pentru perioada 01.01.2015 – 31.07.2020, TVA in suma de x lei (TVA colectata = x lei - TVA deductibila = x lei).

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, domnul x a efectuat livrari de bunuri catre clienti persoane fizice prin intermediul firmelor de curierat rapid, comercializand diverse bunuri accesorii in vederea confectionarii de bijuterii si sticla /cristale swarovski sau diverse bunuri textile si industriale, pe care nu le-a declarat si in legatura cu care nu a calculat TVA de plata, potrivit dispozitiilor legale.

In baza informatiilor furnizate de SC x SA pentru perioada 01.01.2015 - 10.06.2020 a reiesit faptul ca acesta a efectuat un numar de x de livrari de bunuri prin intermediul societatii respective, cu o valoare declarata ramburs in suma de x lei, din care au fost inregistrate ca fiind returnari de marfa in valoare de x lei, rezultand o valoare declarata ramburs neta in suma de x lei, dupa cum urmeaza:

Referitor la anul 2015:

Valoare totala vanzari = x lei

Retur marfa = x lei

Vanzari nete = x lei

Referitor la anul 2016:

Valoare totala vanzari = x lei

Retur marfa = x lei

Vanzari nete = x lei

Referitor la anul 2017:

Valoare totala vanzari = x lei

Retur marfa = x lei

Vanzari nete = x lei

Referitor la anul 2018:

Valoare totala vanzari = x lei

Retur marfa = x lei

Vanzari nete = x lei

Referitor la anul 2019:

Valoare totala vanzari = x lei

Retur marfa = x lei

Vanzari nete = x lei

Referitor la anul 2020:

Valoare totala vanzari = x lei

Retur marfa = x lei

Vanzari nete = x lei.

Intrucat contribuabilul a desfasurat in mod constant activitatea comerciala, acesta efectuand vanzari semnificative de bunuri fara a indeplini obligatiile legale privind inregistrarea sa sub o forma juridica/fiscala, in temeiul dispozitiilor art. 6 alin 1 din Codul de procedura fiscala, coroborat cu art. 11 alin 1 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au calificat activitatea economica desfasurata de acesta ca fiind activitate independenta.

Veniturile realizate in perioada supusa verificarilor nu au fost inregistrate in evidenta contabila si nu au fost declarate, potrivit dispozitiilor legale in vigoare, iar contribuabilul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, respectiv nu a colectat si nici nu a dedus TVA, in legatura cu operatiunile desfasurate, desi activitatea economica desfasurata de acesta implica operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de SC x SRL (contractul de prestari servicii, situatia totala a livrarilor care include si situatia banilor incasati ramburs), a

rezultat ca in cursul lunii februarie 2015 a realizat o cifra de afaceri de x lei, astfel ca a fost depasit plafonul prevazut de regimul special de scutire la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; prin urmare, contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.03.2015.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere la stabilirea TVA deductibila atat documentele puse la dispozitie de SC x SRL, cat si documentele puse la dispozitie de contribuabil (facturi de achizitie).

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei unica motivatie a contribuabilului privind acest capat de cerere, referitoare la faptul ca nu poate fi verificat calculul depasirii plafonului de TVA, avand in vedere considerentele deja expuse la pct. 3.1 - 1 din prezenta decizie.

Mai mult, asa cum a fost deja aratat anterior:

- pana la data prezentei domnul x nu a dat curs solicitarilor DGRFPB din cuprinsul adresei nr. x, care potrivit recipisei postale atasata la dosarul cauzei, a fost confirmata de primire, sub semnatura, in data de 29.04.2021, motiv pentru care organul de solutionare a contestatiei intelege ca optiunea acestuia a fost de renuntare la sustinerea orala a contestatiei, pierzand totodata dreptul de a avea acces la documentele atasate la dosarul cauzei inainte de emiterea deciziei de solutionare, conform dispozitiilor legale in vigoare;

- contractul de prestari servicii din data de 28.09.2011, atasat la dosarul cauzei, a fost **incheiat si semnat cu acordul celor doua parti**, respectiv SC x SRL, in calitate de prestator si domnul x, in calitate de beneficiar;

- situatia veniturilor realizate, situatia veniturilor incasate ramburs si situatia/ data depasirii plafonului de TVA de catre contribuabil reies din **proprile extrase de cont bancare**, la care acesta are acces nelimitat si neingradit; astfel ca, in contradictie cu sustinerile din contestatie, corectitudinea calculelor efectuate de organele de control putea fi verificata si combatuta de contestatar prin comparatie cu propriile situatii/calculare rezultate din extrasele de cont bancare personale;

- dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost îngrădit, întrucât acestuia i s-a acordat posibilitatea exercitării căi administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actele administrativ-fiscale încheiate urmare inspecției fiscale.

De asemenea, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB retine si faptul ca domnul x nu a depus nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei a unor documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea stabilita de organele de control in legatura cu TVA stabilita de plata prin decizia de impunere atacata, desi avea aceasta posibilitate conform dispozitiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala. Or, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune este aceea că sarcina probei îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Drept pentru care, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de domnul **x** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. **x**, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de **x lei**.

Fata de cele mai sus prezentate la pct 3.1 – 3.3 din prezenta decizie, urmeaza a se dispune:

1. Respingerea ca fiind ramasa fara obiect a contestatiei formulata de domnul **x** impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF **x** emisa de AJFP Ilfov, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

A. Impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru perioada 2015 - 2019 in suma totala de **x lei**:

- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2016;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2017;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018;
- x lei = impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2019.

B. CASS de regularizat de plata pentru perioada 2015 - 2019 in suma totala de **x lei**:

- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2015;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2016;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2017;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2018;
- x lei = CASS de regularizat de plata pentru anul 2019.

C. CAS de regularizat de plata pentru perioada 2016 - 2019, in suma totala de **x lei** :

- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2016;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2017;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2018;
- x lei = CAS de regularizat de plata pentru anul 2019.

2. Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de domnul **x** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. **x**, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de **x lei**.

Pentru considerentele ararate si in temeiul OPANAF nr. 3771/2015, art. 126, art. 127, art. 128, art. 134, art. 134<sup>^</sup>, art. 145, art. 146, art. 152, art. 156, art. 156<sup>^</sup>2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2015, art. 268, art. 269, art. 270, art. 280, art. 281, art. 297, art. 299, art. 321, art. 323 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada 2016 – 2020, art. 6, art. 7, art. 11, art. 46, art. 118, art. 14, art. 49, art. 55, art. 268, art. 269, art. 276, art. 279, art. 342 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

1. Respinge ca fiind ramasa fara obiect contestatia formulata de domnul **x** impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. IFG\_AIF x emisa de AJFP Ilfov, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de **x lei** (x lei reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus + x lei reprezentand CASS de regularizat de plata + x lei reprezentand CAS de regularizat de plata).

2. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul **x** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de **x 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.