

**DECIZIA nr. 322 din 14.09.2020** privind soluționarea  
contestației formulată de **H**, cu domiciliul fiscal în ..., sector K, București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_ccc/xx.zz.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2020, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_ccc/xx.zz.2020 de către Administrația Sector Q a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului H.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. MBSQ\_REG\_ggg/aa.zz.2020 îl constituie actele administrative fiscale emise de Administrația Sector Q a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 și comunicate sub semnătură în data de 22.05.2020 prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă cumulată de **T= W+J lei**, respectiv:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBSQ-AIF vvv/ss.ee.2020 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de **W lei**;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă de **J lei**, din care:

- **P lei** impozit pe venit;
- **C lei** CAS;
- **S lei** CASS.

De asemenea, domnul H solicită și anularea procesului-verbal de control inopinat nr. MBSQ-AIF ooo/26.11.2019.

Prin contestația formulată domnul H solicită anularea în parte a actelor administrative fiscale atacate pentru suma totală de **T1 lei**, din care:

- **W1 lei** TVA;
- **P1 lei** impozit pe venit;
- **P2 lei** CAS;
- **S lei** CASS.

Cu adresa înregistrată la registratura direcției sub nr. MBR\_REG\_uuu/vv.08.2020, ca răspuns la solicitarea transmisă prin email de precizare a cuantumului defalcat al sumelor contestate, domnul H precizează că înțelege să conteste suma totală de **T2 lei** diferențe de obligații fiscale suplimentare stabilite în plus, din care:

- **W2 lei** TVA;

- P2 lei impozit pe venit;
- C lei CAS;
- S2 lei CASS.

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 domnul H.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Sector Q a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la persoana fizică EXPERT H pentru TVA aferentă perioadei 01.10.2013-30.09.2019, impozit pe venit aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2018, CAS aferentă perioadei 01.01.2016-31.12.2017 și CASS aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2018.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020, iar în baza acestora au fost emise decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSQ-AIF vvv/ss.ee.2020 prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de W lei și decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe venit, CAS și CASS în sumă de J lei.

Inspecția s-a realizat în baza Acordului privind delegarea de competență dat de Administrația Sector K a Finanțelor Publice cu nr. MBSK-AIF DLL/27.11.2019, în data de 02.12.2019 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice deplasându-se la domiciliul fiscal al contribuabilului situat în București, sectorul K, ... în vederea înmânării Avizului de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF AVF/02.12.2019, unde nu au găsit nicio persoană. În aceste condiții avizul împreună cu Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe timpul desfășurării inspecției fiscale au fost transmise prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, fiind primite retur. În data de 27.12.2019 avizul a fost comunicat prin publicitate, în urma anunțului individual nr. aidx/10.12.2019 publicat în data de 11.12.2019.

În data de 30.12.2019 organele fiscale s-au deplasat la sediul domiciliului fiscal al contribuabilului, fără să găsească nicio persoană, întocmindu-se în acest sens procesul-verbal nr. pvy/30.12.2019, iar începerea inspecției fiscale s-a consemnat la aceeași dată în procesul-verbal nr. MBSQ-AIF pvx/30.12.2019, aceasta derulându-se în perioada 30.12.2019-18.02.2020 și 01.04.2020-22.04.2020.

În privința TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară în sumă de W lei rezultată din:

- majorarea TVA colectată cu suma de Wp1 lei, din care:

a) Wv1 lei + Wv2 lei + Wv3 lei diferență TVA colectată și nedeclarată în deconturile de TVA aferente trim. I 2014, lunii septembrie 2015 și lunii octombrie 2015, respectiv (-) Wv4 lei, (-) Wv5 lei și (-) Wv6 lei TVA declarată eronat în plus în deconturile lunilor februarie 2015 și aprilie 2015 și anul 2016;

b) Wj1 lei TVA colectată pentru TVA declarată în minus de contribuabil în decontul lunii august 2015 la rândul de regularizări în baza facturii de stornare nr. 590/27.08.2015 emisă către S.A.M. SRL, în condițiile în care aceasta corespunde sumelor încasate urmare prestărilor de servicii efectuate în baza contractului de asistență financiar-contabilă și prestări servicii contabile nr. psx/21.07.2014 și pentru care contribuabilul a emis facturile nr. 443, 445, 447, 448, 449, 463, 470, 471, 472, 495, 496, 497, 498, 509, 510, 511, 512 în anul 2014 și nr. 537, 539, 550, 552, 553, 564, 574, 486, 587 în anul 2015;

c) Wj2 lei + Wj3 lei TVA colectată aferentă încasărilor de la S.A.M. SRL reprezentând plata parțială a facturii nr. 591 conform chitanțelor și extraselor de cont;

d) Wv7 lei TVA colectată aferentă încasării de la FZ1 SRL în baza facturilor nr. 619 și nr. 620/02.12.2015 și Wv8 lei TVA colectată aferentă încasării de la FZ2 SA în baza facturii nr. 658/24.05.2016;

e) Wj4 lei TVA colectată aferentă încasărilor de la S.A.M. SRL în baza contractului de cesiune de creanță, conform chitanțelor și extraselor de cont bancar;

- diminuarea TVA deductibilă cu suma de Wp2 lei, din care:

f) Wj5 lei TVA dedusă prin înscrierea în decontul de TVA aferent trim. IV 2013 la rd. 31 "Ajustări conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital" a sumei de Wj7 lei, din care organele de inspecție fiscală au acceptat TVA în sumă de Wj6 lei aferentă achiziției unui autoturism pentru care contribuabilul a prezentat factura de achiziție, pentru diferența de Wj5 lei contribuabilul ne prezentând niciun document justificativ;

g) (-) Wv9 lei TVA deductibilă aferentă achiziției unui program informatic pentru care contribuabilul nu-și exercitase dreptul de deducere în trim. IV 2013;

h) Wv10 lei + Wv11 lei + Wv12 lei + Wv13 lei + Wv14 lei + Wv15 lei + Wv16 lei = Wv17 lei TVA nedeductibilă în urma aplicării limitării la 50% a dreptului de deducere pentru achizițiile aferente cheltuielilor legate de autovehicule (combustibil, piese auto, ITP, rovineț, parcare) în trim. IV 2013, anii 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 și trim. I-III 2019;

i) Wv18 lei + Wv19 lei = Wv20 lei TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului în anii 2016 și 2017.

În cazul impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe suplimentare de impozit în sumă de P lei, din care Pj1 lei pentru anul 2013, Pj2 lei pentru anul 2014, Pj3 lei pentru anul 2015, Pj4 lei pentru anul 2016, (-) Pj5 lei pentru anul 2017 și (-) Pj6 lei pentru anul 2018.

Diferențele suplimentare au fost stabilite în urma modificării venitului net impozabil declarat pentru fiecare an fiscal, astfel:

- în anul 2013 cu suma de B1 lei, din care: (-) B1a lei venit brut declarat eronat în plus, (-) B1b lei cheltuieli polițe asigurare auto nededuse de contribuabil, 11.121 lei cheltuieli auto supuse limitării de 50%, B1c lei cheltuieli aferente unui accident auto decontate de societatea de asigurări în baza poliței CASCO, B1d lei cheltuieli de uz personal (hrană animale) și B1e lei energie electrică pentru altă locație decât sediul social;

- în anul 2014 cu suma de B2 lei, din care: (-) B2a lei venit brut declarat eronat în plus, (-) B2b lei cheltuieli polițe asigurare auto și cotizații CAFR nededuse de contribuabil și B2c lei cheltuieli auto supuse limitării de 50%;

- în anul 2015 cu suma de B3 lei, din care: B3a lei diferența dintre veniturile declarate în minus de contribuabil în declarația D200 față de veniturile evidențiate în jurnalele de vânzări, B3b lei venituri neînregistrate în evidența contabilă și nedeclareate în declarația D200 aferente facturilor nr. 537/29.01.2015, nr. 539/29.01.2015, nr. 552/14.03.2013, nr. 553/14.03.2015, nr. 550/14.03.2015, nr. 574/19.05.2015, nr. 564/30.04.2015, nr. 586/03.08.2015, nr. 587/03.08.2015 și nr. 591/01.09.2015 emise către S.A.M. SRL în baza contractului nr. psx/21.07.2014 și încasate, B3c lei venituri neînregistrate și

nedeclarate, încasate în baza contractului de cesiune de creanță încheiat cu S.A.M. SRL, (-) B3d lei cheltuieli polițe asigurare auto, cotizații CAFR, cotizație și curs ANEVAR nededuse de contribuabil, B3e lei cheltuieli auto supuse limitării de 50% și 375 lei energie electrică pentru altă locație decât sediul social;

- în anul 2016 cu suma de B4 lei, din care: B4a lei diferența dintre veniturile declarate în minus de contribuabil în declarația D200 față de veniturile evidențiate în jurnalele de vânzări, B4b lei venituri neînregistrate și nedeclarate aferente facturii nr. 658/24.05.2016 emisă către FZ3 SRL, B4c lei cheltuieli auto supuse limitării de 50%, B4d lei cheltuieli de uz personal (obiecte sanitare, produse alimentare, pompa circulație apă, materiale de construcții), (-) B4e lei cheltuieli polițe asigurare auto, cotizații CAFR, ANEVAR și CCF nededuse de contribuabil, (-) B4f lei diferență CAS și (-) B4g lei diferență CASS;

- în anul 2017 cu suma de (-) B5 lei, din care: (-) B5a lei venit brut declarat eronat în plus, (-) B5b lei cheltuieli polițe asigurare auto, cotizații CCF și cursuri ANEVAR nededuse de contribuabil, B5c lei cheltuieli auto supuse limitării de 50%, B5d lei cheltuieli de uz personal (flori, hrană pentru animale, hidrofor), (-) B5e lei diferență CAS și (-) B5f lei diferență CASS;

- în anul 2018 cu suma de (-) B6 lei, din care: B6a lei diferența dintre veniturile declarate în minus de contribuabil în declarația D200 față de veniturile evidențiate în jurnalele de vânzări, (-) B6b lei cheltuieli polițe asigurare auto, cotizații CCF și cursuri ANEVAR nededuse de contribuabil și B6c lei cheltuieli auto supuse limitării de 50%.

Contribuabilul H a avut încheiat contract individual de muncă începând cu data de 01.01.2009 și a dobândit calitatea de pensionar în cursul anului 2017. Pentru perioada 01.01.2016-31.08.2017, când contribuabilul datora CAS și nu a depus declarația de asigurare formular 600, organele de inspecție fiscală au stabilit CAS datorată în sumă de C lei, din care B4f lei pentru anul 2016 (D1 lei x 10,5%) și B5e lei pentru perioada 01.01.2017-31.08.2017 (D2 lei x 10,5% /12 luni x 8 luni).

Referitor la CASS, ținând cont de venitul net impozabil stabilit în urma inspecției fiscale și de plățile anticipate stabilite anterior, organele de control au stabilit diferențe suplimentare în sumă de Sj1 lei pentru anul 2013, Sj2 lei pentru anul 2014, Sj3 lei pentru anul 2015, Sj4 lei pentru anul 2016 și Sj5 lei în anul 2017, respectiv Sj6 lei pe baza salariului de bază minim brut pe economie în anul 2018, în total S2 lei.

II. Prin contestația formulată domnul H solicită anularea parțială a deciziilor de impunere nr. MBSQ-AIF vvv/ss.ee.2020 și nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 și a RIF-ului nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 pentru TVA în sumă de W1 lei, impozit pe venit în sumă de P1 lei, CAS în sumă de P2 lei și CASS în sumă de S lei și a bazelor de impozitare aferente, invocând următoarele argumente:

În ceea ce privește aspectele procedurale, contribuabilul susține că înainte și în cursul inspecției fiscale nu a fost înștiințat cu privire la delegarea de competență conform art. 120 alin. (3) din Codul de procedură fiscală și OPANAF nr. 767/2016, neprimind nicio înștiințare/adresă scrisă/înscris din care să ia cunoștință cu privire la delegarea de competență de la Administrația Sector k a Finanțelor Publice la Administrația Sector Q a Finanțelor Publice, ceea ce atrage nulitatea actelor emise conform art. 49 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală. Contribuabilul susține că Formularul "Disponerea delegării de competență" nr. .../23.04.2019 ce i-a fost prezentat spre consultare cu prilejul discuției finale în data de 22.04.2020, după încheierea inspecției fiscale, este un document de

corespondență internă între entități subordonate A.N.A.F., deci nu-i poate fi opozabil, în calitate de terț.

Inspekția fiscală a început la data de 30.12.2019 în absența comunicării unui aviz de inspekție fiscală valabil întocmit și comunicat și fără consemnarea datei începerii inspekției fiscale într-un document constatator bilateral, cu atestare de dată certă. Dovezile privind transmiterea avizului prin poștă și returul poștal nu i-au fost comunicate contribuabilului, iar scopul pentru care a fost întocmit avizul de inspekție fiscală nu a fost atins, din moment ce inspekția fiscală nu a început la data 05.12.2019 specificată expres, iar avizul i-a fost înmănat sub semnătură la data de 27.01.2020. Avizul de inspekție fiscală și procesul-verbal întocmit în data de 30.12.2019 nu sunt acte administrative fiscale pentru a se putea aplica procedura comunicării prevăzute la art. 47 alin. (7) din Codul de procedură fiscală, ci acte procedurale care preced întocmirea și emiterea actelor administrative fiscale, pentru care legiuitorul a instituit proceduri specifice de comunicare/întocmire. Ținând cont de prevederile art. 75 Cod procedură fiscală și art. 181 Cod procedură civilă referitoare la calculul termenelor, contribuabilul susține că termenul de 15 zile pentru comunicarea avizului nu s-a împlinit la data de 27.12.2019, zi nelucrătoare conform HG 970/2019, ci la sfârșitul zilei de 30.12.2019, astfel că organele fiscale nu puteau încheia în aceeași zi procesul-verbal de începere a inspekției fiscale, ci cel mult în ziua următoare 31.12.2019, dar în prezența contribuabilului.

Contribuabilul susține că au fost încălcate dispozițiile art. 122 și art. 123 din Codul de procedură fiscală deoarece avizul nu i-a fost comunicat înainte sau la data prevăzută pentru începerea inspekției fiscale (05.12.2019), organele fiscale au stabilit data începerii fiscale (30.12.2019) în mod arbitrar, fără legătură cu termenul prevăzut în aviz, comunicat sub semnătură ulterior în data de 27.01.2020 și fără întocmirea unui act bilateral constatator pentru începerea inspekției fiscale, ceea ce reprezintă în opinia sa un motiv de nulitate relativă prin faptul că a fost vătămat prin începerea inspekției fiscale fără a fi înștiințat, fără posibilitatea de a putea solicita amânarea inspekției fiscale și, implicit, de timpul necesar pregătirii documentației necesare realizării inspekției fiscale, inclusiv pentru perioade în care a intervenit excepția prescripției.

Domnul H susține că pentru anii 2013-2014 a intervenit excepția prescripției prin extinderea perioadei verificate peste termenul general de prescripție de 5 ani, măsură ce contravine dispozițiilor art. 53 din Constituția României și art. 12 și art. 13 din Codul de procedură fiscală. Având în vedere prevederile art. 91 alin. (2) și art. 23 alin. (1) și alin. (2) din vechiul Cod de procedură fiscală, contribuabilul susține că pentru anul 2013 termenul de prescripție a început să curgă la data de 01.01.2014 și s-a împlinit la data de 31.12.2018, iar pentru anul 2014 termenul de prescripție a început să curgă la data de 01.01.2015 și s-a împlinit la data de 31.12.2019, iar depășirea perioadei de control fiscal de 5 ani conduce la nulitatea actului administrativ fiscal întocmit cu nerespectarea formelor procedurale, în condițiile art. 174 și art. 175 din Codul de procedură fiscală.

Contribuabilul susține că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 invocată ca justificare de organele de inspekție fiscală, neaprobată prin ordin al ministrului și nepublicată în Monitorul Oficial eludează flagrant normele de tehnică legislativă și contravine Constituției deoarece interpretează speculativ momentul nașterii creanțelor fiscale, precum și jurisprudenței instanțelor de contencios administrativ reieșită din hotărârile judecătorești nr. 437/R/11.06.2009, nr. 11845/R/05.12.2005, nr. 46/18.02.2016, nr. 951/26.02.2014.

Ca atare, obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru anii 2013-2014 sunt prescrise, prin anularea rezervei de verificare prin intervenția prescripției potrivit art. 94 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

Domnul H mai susține faptul că pe parcursul inspecției fiscale și cu ocazia discuției finale nu a avut acces la întregul dosar administrativ, că nu a beneficiat de nicio informare pe parcursul inspecției fiscale cu privire la deficiențele constatate conform art. 130 din Codul de procedură fiscală și că singurele documente puse la dispoziție spre consultare sunt cele menționate în procesul-verbal încheiat la data de 22.04.2020, apreciind că organele de inspecție fiscală i-au ascuns informații relevante, cum ar fi nota explicativă a fostei contabile EV a societății S.A.M. SRL, care nu a fost prezentată în RIF întrucât îi era favorabilă.

Această abordare a organelor de inspecție fiscală contravine principiului bunei-credințe, jurisprudenței CJUE în materie – cauzele C-109/10, C-349/07, C-298/16 și C-430/19 și jurisprudenței naționale din hotărârile judecătorești nr. 385/06.12.2017, nr. 4173/17.10.2018, nr. 4922/27.11.2018.

De asemenea, contribuabilul consideră că în RIF nu se precizează circumstanțele situației de fapt care determină incidența temeiurilor de drept, pentru a fi cenzurate ulterior în contenciosul fiscal, deciziile organelor fiscale nefiind motivate în fapt și în drept, așa cum prevăd art. 46, art. 72 și art. 73 din Codul de procedură fiscală și așa cu reiese din jurisprudența națională cu privire la faptul că motivarea trebuie să fie efectivă, respectiv completă, precisă și circumstanțială, precum și din jurisprudența CJUE din cauzele C-367/95, C-509/93, C-41/69. Sumele menționate în RIF cu privire la baza de impunere și obligațiile fiscale sunt eronate, aspectele relevante reieșind din criticile pe fond invocate în contestație.

În sfârșit, domnul H susține că dreptul de apreciere al organelor fiscale a fost exercitat în mod abuziv în raport de art. 6 din Codul de procedură fiscală deoarece obligațiile fiscale suplimentare și accesoriile aferente estimate depășesc baza de impunere a venitului net din perioada 2013-2018. Dintr-o altă perspectivă, deciziile de impunere sunt lovite de nulitate absolută întrucât organele de inspecție fiscală au adus modificări raportului de inspecție fiscală față de proiectul RIF-ului comunicat, fără ca acestea să fie rezultatul acceptării punctului de vedere și fără să fie audiat, situație în care devin incidente prevederile art. 9 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

Pe fondul cauzei, domnul H susține că motivele de nelegalitate sunt numeroase, dar cel mai mare impact îl are modalitatea în care organele de inspecție fiscală au înțeles să motiveze în fapt și în drept diferențele suplimentare de TVA, care ar fi trebuit să apeleze la probe valide, să respecte principiile rezonabilității, echității și interpretării stricte a legii fiscale ca mod de conduită a activității de inspecție și să aprecieze situațiile de fapt în domeniul TVA prin prisma jurisprudenței CJUE.

Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă totală de Wp1 lei, din care contribuabilul înțelege să conteste suma de Wjx lei (Wj1 lei + Wj2 lei + Wj3 lei + Wj4 lei), precum și suma de Wv1 lei pe motiv de prescripție, contribuabilul arată că aceasta se datorează în principal neacceptării regularizării facturilor stornate nr. 590/27.08.2015 (TVA Wj1 lei), nr. 608/21.10.2015 (TVA Wj8 lei) și nr. 612/05.11.2015 (TVA Wj3 lei) emise către S.A.M. SRL, precum și în raport de decontarea facturii nr. 591/01.09.2005 emisă către același client și încasată conform extraselor de cont și contractului de cesiune.

Cu privire la relațiile contractuale încheiate cu S.A.M. SRL, societate radiată în data de 16.12.2015 contribuabilul susține că toate facturile stornate sunt facturi de avans, că nu există documente de recepție a prestărilor de servicii, așa cum se prescrie la pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal întrucât serviciile au fost prestate și că declarațiile contrare ale doamnei TM, a cărei calitate de administrator a societății a încetat la data de 16.12.2015 nu țin loc de probe. Simplele afirmații ale unei persoane fizice fără nicio calitate la data declarației către ANAF sunt contrazise de înregistrarea efectivă a facturilor storno emise de Expert H în contabilitatea acestei societăți, aspect ce reiese din nota explicativă a fostei contabile, dar care nu a fost prezentată în RIF întrucât nu susținea punctul de vedere al organului fiscal.

În condițiile în care facturile de stornare au fost înregistrate în contabilitatea S.A.M. SRL, decizia organelor fiscale de a recalifica stornările numai la beneficiar echivalează cu o dublă impunere și compromite neutralitatea TVA, contrar jurisprudenței CJUE în materie, art. 185 din Directiva 2006/112/CE și art. 138 lit. b) și art. 159 din Codul fiscal (2015) și pct. 20 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare.

Contribuabilul arată că în baza contractului de asistență financiar-contabilă și prestări de servicii contabile nr. psx/21.07.2014 a emis și a încasat facturi de avans în perioada 18.07.2014-03.08.2015, iar ulterior acestei date a emis facturi de stornare și de reglare a avansurilor urmare rezilierii contractului, soldul clientului fiind zero, iar bugetul statului n-a fost prejudiciat deoarece beneficiarul S.A.M. SRL și-a diminuat TVA deductibilă concomitent cu diminuarea TVA colectată prin facturile de stornare.

Contribuabilul susține că faptul generator al prestării serviciilor ar fi intervenit la data când se finalizau lucrările pe bază de proces-verbal de recepție sau la data radierii societății de la registrul comerțului potrivit art. 134 din Codul fiscal, însă lucrările/serviciile nu au mai fost finalizate ca urmare a intervenirii rezilierii, iar societatea a fost radiată cu suportul altor consultanți fiscali, astfel că pentru desființarea contractului se poate proceda la ajustarea bazei impozabile conform art. 138 din Codul fiscal, iar sumele achitate prestatorului, așa cum au prevăzut părțile potrivit Codului civil, rămân la dispoziția sa. Conform Codului fiscal nu sunt considerate venituri impozabile sumele rămase la dispoziția prestatorului și nu se includ în baza de impozitare a TVA.

Referitor la al doilea motiv invocat de organele de inspecție fiscală, cu privire la reținerea sumelor încasate în baza facturilor emise de Expert H drept sponsorizare acordată persoanei fizice H, contribuabilul invocă prevederile art. 14 alin. (3) din Codul de procedură fiscală și art. 42 lit. f) din Codul fiscal, în condițiile în care caracteristica profesiilor independente este aceea că patrimoniul profesional se confundă cu cel personal, nefiind cazul de o separație de patrimonii, context în care trebuia să se facă distincția între faptul că facturile de stornare privesc activitatea profesională, în timp ce contractul de sponsorizare privește activitatea persoanei fizice. Contribuabilul susține că art. 4 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, în forma ei actuală, nu mai prevede necesitatea recomandării, ci a recunoașterii apartenenței activității persoanei fizice la o asociație non-profit (CECCAR, CCFR, ANEVAR), iar Ordinul nr. 994/1994 este caduc și lipsit de efecte juridice, astfel că îndeplinea condițiile de sponsorizare.

Având în vedere dispozițiile art. 1266 Cod civil se poate concluziona că voința părților a fost ca sumele să rămână la dispoziția persoanei fizice H ca sponsorizare, nicio altă persoană nefiind îndreptățită să schimbe natura juridică a înțelegerii.

Din motive de prescriere contribuabilul H susține că nu datorează nici diferențele suplimentare aferente TVA nedeductibilă din anii 2013 și 2014 în sumă de Wj9 lei și Wv11 lei. În plus, solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documentele aferente

anului 2012 "excedează" mandatului dat prin avizul de inspecție fiscală care prevede explicit că pentru TVA se verifică perioada 01.10.2013-30.09.2019 și nu anul 2012, iar conform opiniei MFP la care se face referire în RIF cu trimire la OMFP nr. 170/2015, termenul de păstrare a documentelor justificative a fost împlinit la data de 31.12.2017 deoarece bunurile la care se face referire sunt aferente anului 2012. Deoarece factura este reglementată exclusiv de Codul fiscal, care nu prevede condiții de arhivare și păstrare cu privire la durată, în mod corect prevederile Codului fiscal trebuiau completate cu cele ale OMFP nr. 170/2015.

În privința impozitului pe venit suplimentar în sumă de Pjx lei aferent bazei impozabile suplimentare de Bjx lei din anul 2015 contribuabilul susține că cele constatate nu corespund realității având în vedere că sumele precizate în RIF au fost evidențiate în extrasele de cont, jurnalul de încasări și plăți, jurnalul de vânzări și situația detaliată a impozitului pe venit. Este adevărat că în declarația D200 nu au fost incluse pentru că au fost considerate venituri neimpozabile corelat cu rezilierea contractului de prestări de servicii încheiat cu S.A.M. SRL, urmată de ajustarea bazei de impozitare prin stornarea facturilor conform art. 138 din Codul fiscal, însă natura juridică a sumelor încasate urmare unui contract reziliat este apanajul strict al părților, având în vedere prevederile Codului civil. De asemenea, impozitul pe venit suplimentar în sumă de Pjz lei aferent anilor 2013 și 2014 este prescrist.

În ceea ce privește CAS în sumă de P2 lei, prin contestarea sumelor reprezentând baza impozabilă a impozitului pe venit, se impune și acceptarea de la plata sumelor stabilite suplimentar cu titlu de CAS. În plus, diferențele suplimentare au fost stabilite prin raportare la plățile anticipate și nu la sumele deja declarate prin declarația 200 sau declarația unică.

În privința CASS în sumă de S lei domnul H invocă prescripția pentru anii 2013-2014 pentru suma de Sjp lei și pentru motivele contestării bazei impozabile la impozitul pe venit sunt contestate și diferențele de CASS stabilite suplimentar. De asemenea, la pg. 31 din RIF CASS este determinată prin calcule eronate (de exemplu, Sbx lei x 5,5% = Sjn lei și nu Sjm lei), în anul 2017 baza impozabilă la diferențele de impozit pe venit a fost de minus B5 lei, în timp ce la CASS de D2, situație imposibilă de vreme ce baza impozabilă este comună, iar în decizia de impunere nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 este trecută o diferență de CASS de S lei, în timp ce în RIF este stabilită o diferență de CASS de S2 lei, cu baze de impunere diferite.

În concluzie, domnul H solicită anularea parțială a deciziilor de impunere nr. MBSQ-AIF vvv/ss.ee.2020 și nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 și RIF nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 pentru sumele și motivele arătate, precum și a procesului-verbal de control inopinat nr. MBSQ-AIF ooo/26.11.2019 ce conține debite suplimentare estimate neconfirmate de inspecția fiscală.

Pentru același considerente sunt contestate și accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale, în baza principiului de drept accesorium sequitur principale. Cu adresa înregistrată sub nr. MBR\_REG\_uuu/vv.08.2020 domnul H precizează că a depus la Administrația Sector k a Finanțelor Publice o adresă de renunțare la contestație, astfel că accesoriile nu fac obiectul contestației analizate prin prezenta.

Contribuabilul a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de 26.08.2020 conform minutei existente la dosarul cauzei.

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

## **ASPECTE DE PROCEDURĂ**

### **3.1. Referitor la necompetența organelor de inspecție fiscală**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale care au emis actele contestate au fost competente teritorial să efectueze inspecția fiscală, în condițiile în care au obținut acordul privind delegarea de competență de la organul fiscal în a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal contribuabilul și l-au înștiințat și pe acesta despre delegarea de competență.*

**În fapt**, domnul H are domiciliul fiscal în ..., sector K, București și a fost supus unui control inopinat din partea organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice (ASQFP) începând cu data de 13.08.2019 urmare adresei MBR\_AIF .../25.04.2019 emisă de către DGRFPB și a delegării de competență în favoarea ASQFP prin formularul privind dispunerea delegării de competență înregistrat sub nr. MBR\_AIF .../23.04.2019, aspecte consemnate în procesul-verbal nr. MBSQ\_AIF ico/13.08.2019 înmănat sub semnătură contribuabilului.

În urma finalizării controlului inopinat ale cărei constatări au fost consemnate în procesul-verbal de control inopinat nr. MBSQ\_AIF OOO/26.11.2019 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au solicitat delegarea de competență prin formularul nr. .../26.11.2019, iar organele fiscale din cadrul Administrației Sector K a Finanțelor Publice (ASKFP) au acordat-o prin formularul "Acord privind delegarea de competență" nr. MBSK\_AIF .../27.11.2019, respectiv sub nr. MBR\_AIF .../02.12.2019.

Informațiile privind delegarea de competență sunt consemnate la capit. I pct. 2 din RIF nr. MBSQ\_AIF fff/ss.ee.2020, al cărui proiect a fost comunicat contribuabilului în data de 14.04.2020, cu prilejul înștiințării pentru discuția finală.

La data discuției finale 22.04.2020 domnul H a depus cererea nr. MBSQ\_AIF ada/22.04.2020 prin care a solicitat accesul la dosarul administrativ, soluționată în aceeași dată prin punerea la dispoziție spre consultare a tuturor anexelor la proiectul RIF-ului, a delegării de competență și a corespondenței cu MFP, aspecte consemnate într-un proces-verbal constatator încheiat în data de 22.04.2020 la sediul organelor de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată domnul H susține, în esență, că înainte și în cursul inspecției fiscale nu a fost înștiințat cu privire la delegarea de competență printr-o înștiințare/adresă scrisă/înscris și că formularul "dispunerea delegării de competență" este un document intern, care nu-i este opozabil pentru că este terț în raport cu organele fiscale.

**În drept**, potrivit art. 30, art. 119 și art. 120 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală:

"Art. 30. – (1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., **în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului**".

"Art. 119. – Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală".

"Art. 120. – (1) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, prin ordin al președintelui A.N.A.F. se pot constitui, la nivelul aparatului central, structuri care au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întreg teritoriul țării.

(2) **Competența de efectuare a inspecției fiscale de către organul fiscal central se poate delega altui organ fiscal central, în condițiile stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.**

(3) **În cazul delegării competenței potrivit alin. (2), organul de inspecție fiscală căruia i s-a delegat competența înștiințează contribuabilul/plătitorul despre delegarea de competență**".

Totodată, la art. 7 din OPANAF nr. 767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală se prevede că "*Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt*", fără a se menționa în vreun fel cu privire la modalitatea sau momentul înștiințării contribuabilului despre delegarea de competență.

Prin urmare, în cazul delegării competenței de efectuare a inspecției fiscale, atât **Codul de procedură fiscală, cât și OPANAF nr. 767/2016 ca act normativ subsecvent prevăd doar** că organul de inspecție fiscală căruia i s-a delegat competența este obligat să înștiințeze contribuabilul despre delegarea de competență, **fără să prevadă o modalitate anume de înștiințare, respectiv verbal sau în scris, o formă procedurală anume în care ar trebui să se concretizeze această înștiințare ori un moment anume când trebuie să se realizeze această înștiințare, respectiv înainte sau în timpul inspecției fiscale.**

În speță, **este cert** că domnul H a fost înștiințat cu privire la delegarea de competență a efectuării inspecției fiscale **prin însuși faptul consemnării solicitării și primirii delegării de competență de la capit. I pct. 2 din RIF nr. MBSQ\_AIF fff/ss.ee.2020**, al cărui proiect i-a fost comunicat în data de 14.04.2020, iar în data de 22.04.2020 când a avut loc discuția finală contribuabilul a putut consulta fizic, urmare cererii de acces la dosarul administrativ, toate formularele/documentele întocmite de organele de inspecție fiscală implicată. De asemenea, în adresa nr. AQS/05.08.2020 organele de inspecție fiscală din cadrul ASQFP precizează că atât în timpul controlului inopinat, cât și în timpul inspecției fiscale i-au adus la cunoștință contribuabilului date referitoare la delegarea de competență, verbal și telefonic, la adresa convenită unde s-a desfășurat verificarea documentelor și la sediul ASQFP. De altfel, organul de soluționare a contestației constată că prin prima adresă în legătură cu inspecția, înregistrată sub nr. MBSQ\_REG ../13.01.2020 domnul H a formulat organelor de inspecție fiscală din cadrul ASQFP observații și solicitări în legătură cu avizul de inspecție fiscală, fără nicio observație sau solicitare cu privire la delegarea de competență, ceea ce vine în sprijinul susținerilor acestora privind înștiințarea verbală.

Reiese că susținerea contribuabilului în sensul că nu a fost înștiințat cu privire la delegarea de competență nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care, pe lângă înștiințarea verbală invocată de organele de inspecție fiscală, contribuabilul a luat cunoștință în data de 14.04.2020 din proiectul RIF-ului comunicat conform emailului de confirmare din 14.04.2020 despre existența solicitării și acordul organelor fiscale privind delegarea de competență și, mai mult, **sub semnătură, recunoaște că în data de 22.04.2020 când a fost programată discuția finală** i-au fost puse la dispoziție spre consultare mai multe documente, inclusiv cele referitoare la delegarea de competență.

Pretenția contribuabilului de a fi înștiințat cu privire la delegarea de competență înaintea începerii inspecției fiscale nu are niciun temei legal, câtă vreme Codul de procedură fiscală nu reglementează de niciun fel momentul în care trebuie să se realizeze această înștiințare (cum este, spre exemplu, situația avizului de inspecție fiscală), iar contribuabilul a fost înștiințat scriptic cu privire la documentele întocmite pentru delegarea de competență prin mențiunile consemnate la capit. I pct. 2 din proiectul RIF-ului ce i-a fost comunicat la data de 14.04.2020 și le-a consultat fizic în data de 22.04.2020, în ultima zi a inspecției fiscale, când a fost programată și a avut loc discuția finală. Cu alte cuvinte, *contribuabilul a luat cunoștință de formularele nr. .../26.11.2019 și nr. MBSK\_AIF .../27.11.2019 care atestă delegarea de competență în timpul inspecției fiscale*, inclusiv prin consultarea lor nemijlocită și *nicidecum după finalizarea ei*, în condițiile în care data programată pentru discuția finală este ultima zi a inspecției fiscale, și nu în afara ei, așa cum eronat invocă pro-causa contribuabilul, având în vedere prevederile art. 130 alin. (4) din Codul de procedură fiscală potrivit cărora "data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul (...)".

Mai mult, pretenția acestuia în sensul că ASQFP nu avea competență nici să emită avizul de inspecție fiscală înainte de a-i fi comunicată în scris delegarea de competență are un caracter vădit subiectiv, fiind contrară sintoniei depline care trebuie să subziste între litera și spiritul legii.

Nici pretenția ca organul fiscal să procedeze la întocmirea unui înscris distinct cu privire la delegarea de competență ce i-a fost acordată, pe care să-l comunice contribuabilului nu are niciun temei legal, prevederile art. 120 alin. (3) din Codul de procedură fiscală făcând referire doar la o "înștiințare" a contribuabilului "despre" delegarea de competență. Or, domnul H **nu numai că a fost înștiințat "despre" delegarea de competență, ci, mai mult, a consultat fizic, în ultima zi a inspecției fiscale, documentele întocmite pentru acordarea delegării de competență de către organul fiscal de administrare ASQFP și a putut constata nemijlocit că delegarea de competență există și că organele de inspecție fiscală din cadrul ASQFP i-au efectuat inspecția în baza acestei delegări.**

În consecință, nu poate fi vorba de nulitatea actelor emise în urma inspecției fiscale în temeiul prevederilor art. 49 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală potrivit cărora este nul actul administrativ fiscal în situația în care "este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența", câtă vreme inspecția fiscală a fost realizată de organele fiscale din cadrul ASQFP pe baza delegării de competență acordată de organele fiscale din cadrul ASQFP în conformitate cu prevederile legale în materie, iar susținerile contribuabilului H în legătură cu lipsa înștiințării privind delegarea de competență prin invocarea unor motive **neprevăzute** de Codul de procedură fiscală sunt vădit neîntemeiate în raport de situația de fapt anterior prezentată.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței teritoriale a organelor de inspecție fiscală, invocată de contestator, nefiind încălcată nicio prevedere legală privitoare la delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

### **3.2. Referitor la avizarea inspecției fiscale**

*Cauza supusă soluționării este dacă inspecția fiscală a fost începută cu respectarea dispozițiilor procedurale în materie, în condițiile în care avizul de inspecție fiscală a fost comunicat prin publicitate în urma imposibilității comunicării acestuia prin poștă, iar data începerii inspecției fiscale a fost consemnată într-un proces-verbal înregistrat la registratura organului fiscal.*

**În fapt**, din documentele existente la dosarul cauzei și din RIF nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 reiese că activitatea expertului H a fost supusă unui control inopinat din partea organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice urmare includerii contribuabilului în Lista centralizatoare a contribuabililor persoane fizice cu nivel ridicat de risc fiscal și a delegării de competență în favoarea ASQFP nr. .../23.04.2019. Începerea controlului inopinat a fost consemnată în procesul-verbal nr. MBSQ\_AIF ico/13.08.2019 întrucât contribuabilul nu a prezentat un registru unic de control.

Cu adresa nr. MBSQ\_AIF .../23.08.2019 organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului punerea la dispoziție de documente contabile și fiscale aferente perioadei 01.01.2013-30.06.2019 necesare efectuării controlului inopinat. În aceeași dată contribuabilul a solicitat în scris prorogarea prezentării documentației până la data de 30.09.2019, invocând probleme medicale, cu atașarea unor bilete de trimitere analize și investigații medicale emise la data de 14.08.2019. Cu adresa nr. MBSQ\_AIF .../08.11.2019, înmănată în data de 11.11.2019 organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului documentele de achiziție pentru bunurile înregistrate în registrul imobilizărilor din luna septembrie 2012, acesta replicând cu o notificare înregistrată în data de 15.11.2019 prin care a reclamat că prin solicitarea documentelor se extinde nelegal perioada verificată.

În adresa nr. AQS/05.08.2020 organele de inspecție fiscală precizează că la finalizarea verificării documentelor în spațiul pus la dispoziție de către contribuabilul H i-au comunicat verbal acestuia constatările rezultate în urma controlului inopinat și sumele estimate, precum și faptul că urmează a fi supus unei inspecții fiscale tot prin delegare de competență.

În data de 23.12.2019 contribuabilul a depus la registratura MFP adresa nr. SAC/23.12.2019 prin care a solicitat răspuns cu privire la termenul de păstrare a documentelor financiar-contabile și cu privire la procedura de urmat pentru un control inopinat nefinalizat în termen de 30 de zile.

Rezultatele controlului inopinat au fost consemnate în scris în procesul-verbal nr. MBSQ\_AIF ooo/26.11.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul ASQFP estimând obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, CAS și CASS, cu propunerea efectuării unei inspecții fiscale generale, motiv pentru care au solicitat ASKFP delegarea de competență prin formularul nr. .../26.11.2019. Aceasta a fost acordată prin formularul

“Acord privind delegarea de competență” nr. MBSK\_AIF .../27.11.2019, înregistrat sub nr. MBR\_AIF .../02.12.2019 și în baza lui și a **art. 122 alin. (4) lit. b)** din Codul de procedură fiscală a fost emis **avizul de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF AVF/02.12.2019** pentru începerea inspecției fiscale la data de 05.12.2019.

În data de 02.12.2019 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului situat în ... sector K, București, în vederea înmânării procesului-verbal de control inopinat și a avizului de inspecție fiscală împreună cu Cartea drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe timpul desfășurării inspecției fiscale, unde nu a fost găsită nici o persoană. În aceste condiții, în data de **03.12.2019** acestea au fost transmise prin poștă, dar au fost returnate de oficiul poștal cu mesajul “la adresa indicată destinatar necunoscut” înscris pe confirmarea de primire.

Deoarece procesul-verbal de control inopinat nr. MBSQ\_AIF ooo/26.11.2019 și avizul de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF AVF/02.12.2019 emise pentru contribuabilul Expert H nu au putut fi comunicate printr-una din modalitățile de comunicare prevazute la art. 47 alin. (2) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală s-a procedat la comunicarea actelor de procedură prin publicitate, cu întocmirea **anunțului individual nr. aidx/10.12.2019**, afișat la data de **11.12.2019**, concomitent la sediul ASQFP și pe pagina de internet a organelor fiscale. Actele au fost considerate a fi comunicate în termen de 15 zile de la data afișării anunțului, respectiv în data de 27.12.2019, zi nelucrătoare conform H.G. nr. 970/2019.

În data de **30.12.2019** organele de inspecție fiscală s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului, unde nu a fost găsită nicio persoană, încheind în acest sens procesul-verbal nr. **pvy/30.12.2019**. În aceeași dată de **30.12.2019** a fost **începută și inspecția fiscală, fapt consemnat în procesul-verbal nr. MBSQ\_AIF pvx/30.12.2019**.

Ulterior datei începerii inspecției fiscale, respectiv în data de 13.01.2020, domnul H a depus la ASQFP adresa nr. MBSQ\_REG .../13.01.2020 prin care acesta învederează că anunțul nr. aidx/10.12.2019 se consideră comunicat în termen de 15 zile de la afișare, respectiv în data de 27.12.2019 și că prima zi lucrătoare de la această dată este 30.12.2019, iar în perioada 09.12.2019-31.12.2019 a avut probleme de sănătate conform certificatelor medicale anexate, motiv pentru care consideră că avizul de inspecție fiscală și procesul-verbal de control inopinat i-au fost comunicate în prima zi lucrătoare de după data de 31.12.2019, respectiv în data de 06.01.2020 și solicită dispunerea unei noi date de inspecție fiscală deoarece inspecția fiscală nu a început în termen de 5 zile. Prin adresa nr. MBSQ\_AIF .../22.01.2020 organele de inspecție fiscală i-au adus la cunoștință contribuabilului faptul că data începerii inspecției fiscale este data de 30.12.2019 întrucât a fost comunicat cu aplicarea art. 122 alin. (4) lit. b din Codul de procedură fiscală, dar și faptul că acesta avea posibilitatea să fie reprezentat de un împuternicit pe perioada inspecției fiscale.

Avizul de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF AVF/02.12.2019 și procesul-verbal nr. MBSQ\_AIF pvx/30.12.2019 în care s-a consemnat data începerii inspecției fiscale i-au fost înmânate contribuabilului și sub semnătură în data de 27.01.2020.

Prin contestația formulată domnul H susține că inspecția fiscală a început la data de 30.12.2019 în absența comunicării unui aviz de inspecție fiscală, pentru care nu se putea aplica procedura de la art. 47 din Codul de procedură fiscală întrucât este un act procedural și că aceasta nu putea începe decât începând din data de 31.12.2019 doar în

prezența sa, fapt ce ar fi trebuit consemnat într-un act încheiat bilateral, motiv pentru care actele atacate sunt lovite de nulitate relativă prin vătămarea produsă.

**În drept**, potrivit art. 122 și art. 123 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 122. – (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.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(4) **Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:**

[...]

**b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;**”.

”Art. 123. – (2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. **În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.** Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

(3) Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale”.

În Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului “Aviz de inspecție fiscală”, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală se precizează că exemplarul unu al formularului “*se va trimite contribuabilului/plătitorului prin poștă cu confirmare de primire sau prin înmânare directă sub semnătură și cu precizarea datei de primire pe exemplarul doi sau prin publicitate, considerându-se comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului*”.

*Astfel, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, avizul de inspecție fiscală are rolul de a înștiința contribuabilii cu privire la inspecția fiscală ce urmează a fi realizată și se comunică contribuabililor cu cel puțin 15 zile înainte de începerea inspecției, cu excepția situației expres reglementată în care inspecția fiscală “se impune începerea imediată” a acesteia în urma unui control inopinat, situație în care avizul se comunică chiar la momentul începerii inspecției fiscale.*

În speță, în cazul inspecției fiscale realizate la Expert H avizul de inspecție fiscală a fost comunicat prin publicitate cu anunțul nr. aidx/10.12.2019 afișat în data de 11.12.2019, după ce în prealabil în data de 02.12.2019 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului pentru remitere personală, fără să găsească nicio persoană, iar în data de 03.12.2019 avizul a fost trimis prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire ce a fost restituită de oficiul poștal cu mențiunea “la

adresa indicată destinatar necunoscut”, fiind respectate prevederile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

”Art. 47. – (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

[...]

(3) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.*

(4) *În cazul în care comunicarea potrivit alin. (3) nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate potrivit alin. (5) - (7).*

(5) Comunicarea prin publicitate se efectuează prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului/plătitorului, după cum urmează:

a) în cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal central prin afișarea anunțului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a A.N.A.F.; [...]

(7) *În cazul în care actul administrativ fiscal se comunică prin publicitate, acesta se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului”.*

Prin urmare, **susținerile contribuabilului privind necomunicarea legală a avizului de inspecție fiscală sunt vădit pro-causa**, în condițiile în care din situația de fapt anterior prezentată reiese că au fost respectate dispozițiile art. 47 din Codul de procedură fiscală referitoare la comunicarea avizului prin publicitate, pretenția de a-i fi comunicat dovada returului poștal nu are niciun suport legal și, oricum, de existența dovezii a luat cunoștință *ex propriis sensibus* la momentul accesului la dosarul administrativ, iar pretenția inaplicabilității prevederilor art. 47 la comunicarea actelor procedurale fiscale pe motivul existenței unei alte proceduri specifice de comunicare, diferită de cea prevăzută în Codul de procedură fiscală nu are, de asemenea, niciun temei legal.

Referitor la data începerii inspecției fiscale, se constată că la data de 30.12.2019 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la domiciliul fiscal declarat al contribuabilului unde nu a fost găsită nicio persoană, încheind în acest sens procesul-verbal nr. pvy/30.12.2019. În aceeași dată de 30.12.2019 a fost începută și inspecția fiscală, fapt consemnat în procesul-verbal nr. MBSQ\_AIF pvx/30.12.2019, care a fost înmănat ulterior contribuabilului sub semnătură în data de 27.01.2020. Susținerea contribuabilului în sensul că inspecția fiscală nu a început la data 30.12.2019 pe motiv că aceasta nu a fost consemnată într-un înscris bilateral în prezența contribuabilului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că organele de inspecție fiscală **au consemnat data certă** a deplasării la domiciliul fiscal al contribuabilului și **a începerii inspecției în procese-verbale înregistrate la registratura organelor fiscale**, iar mențiunile consemnate personal de inspectorii în aceste procese-verbale nu pot fi combătute decât prin procedura înscrierii în fals. Se mai reține și faptul că avizul de inspecție fiscală a fost emis în temeiul art. 122 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, deci **inspecția fiscală putea fi începută inclusiv din data comunicării avizului**, având în vedere că data inițială trecută în aviz de 05.12.2019 expirase deja la momentul comunicării avizului.

De asemenea, din actele dosarului se constată că, după primirea înștiințării de control inopinat și începerea acestuia în data de 13.08.2019, la data de 23.08.2019 contribuabilul H a înțeles să solicite prorogarea prezentării documentației aferente perioadei 01.01.2013-30.06.2019 solicitată în scris de organele de inspecție fiscală prin invocarea unor documente medicale emise în data de 14.08.2019, iar în urma solicitării de punere la dispoziție a documentelor de achiziție pentru bunurile înregistrate în registrul imobilizărilor din luna septembrie 2012 contribuabilul a replicat prin depunerea unei notificări în data de 15.11.2019 prin care a invocat nelegalitatea solicitării. Organele de inspecție fiscală menționează că în timpul controlului inopinat contribuabilului i s-a comunicat verbal o estimare a problemelor identificate și faptul că urmează a fi supus unei inspecții fiscale tot prin delegare de competență.

În condițiile în care organele de inspecție fiscală au încheiat procesul-verbal de control inopinat în data de 26.11.2019, au emis avizul de inspecție fiscală în data de 02.12.2019, s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului în data de 02.12.2019 pentru înmânarea acestor acte, fără să găsească nicio persoană, au trimis prin poștă actele în data de 03.12.2019 care s-au întors retur, în data de 23.12.2019 contribuabilul a înregistrat la registratura MFP solicitări de asistență cu privire la două problematice fiscale ce priveau controlul inopinat. Ulterior, în data de 13.01.2020 contribuabilul depune la registratura organelor fiscale o adresă în care consideră că avizul de inspecție fiscală și procesul-verbal de control inopinat i-au fost comunicate în data de 06.01.2020, invocând și motivul că în perioada 09.12.2019-31.12.2019 a avut probleme de sănătate conform unor certificate medicale eliberate de medicul de familie la 09.12.2019, 19.12.2019 și 27.12.2019.

Astfel, pe lângă faptul că inspecția fiscală a început pe baza unui aviz de inspecție fiscală legal comunicat și data începerii inspecției fiscale a fost consemnată într-un proces-verbal legal întocmit, din cele de mai sus reiese și faptul că domnul H *avea cunoștință cu privire la inspecția fiscală ce urma a fi efectuată, precum și timpul necesar la dispoziție pentru pregătirea documentației necesare*, neputând fi vorba de producerea vreunei vătămări a contribuabilului din acest motiv, mai ales că domnul H *a desfășurat activități din exercitarea profesiilor de expert contabil, evaluator, auditor și consultant fiscal, deci este o persoană avizată ce are reprezentarea efectelor pe care le implică aplicarea dispozițiilor legale în materie de fiscalitate*, putând apela la nevoie și la consultanță de specialitate.

Nici vătămarea pe motivul că nu a avut posibilitatea solicitării amânării inspecției fiscale nu poate fi reținută, în condițiile în care, din întreaga succesiune a faptelor din momentul inițierii procedurii de control inopinat, reiese că *însuși contribuabilul a fost cel care a tergiversat data de finalizare a controlului inopinat și de începere a inspecției în vederea prescrierii unor perioade fiscale avute în vedere de organele de control*. Mai mult, în susținerile referitoare la motive procedurale de natură să conducă la amânarea datei de începere a inspecției fiscale contribuabilul invocă și motive de sănătate din perioada 09.12.2019-31.12.2019, deși acestea erau preexistente, mai fiind invocate ca motiv de amânare și în data de 23.08.2019 și deși acestea nu l-au împiedicat pe contribuabil să-și exercite dreptul la asistență prin depunerea unei solicitări la registratura MFP chiar în data de 23.12.2019. Or, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să se fundamenteze pe bună-credință, și după cum organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului, și acesta din urmă **trebuie să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege**, după cum rezultă și din prevederile art. 12 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, susținerile contribuabilului referitoare la avizarea nelegală a inspecției fiscale de natură să atragă nulitatea relativă a actelor emise în urma acestora nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, argumentele aduse de contribuabil vădind o interpretare trunchiată ori formalist excesivă a dispozițiilor legale în materie, care nu este conformă cu viziunea teleologică a legiuitorului.

### 3.3. Referitor la excepția prescripției

*Cauza supusă soluționării este dacă obligațiile fiscale aferente anilor 2013-2014 erau prescrise în raport de data începerii inspecției fiscale.*

**În fapt**, obligațiile fiscale supuse inspecției fiscale începuse la data de 30.12.2019 au fost TVA pentru perioada 01.10.2013-30.09.2019, impozitul pe venit și CASS pentru anii fiscali 2013-2018 și CAS pentru anii fiscali 2016-2017.

Prin contestația formulată domnul H susține că pentru anii 2013-2014 a intervenit excepția prescripției deoarece pentru anul 2013 termenul de prescripție de 5 ani s-a împlinit la data de 31.12.2018, iar pentru anul 2014 la data de 31.12.2019, iar decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 interpretează speculativ momentul nașterii creanțelor fiscale, contrar jurisprudenței instanțelor judecătorești.

**În drept**, potrivit art. 110, art. 111, art. 112 și art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 110. - (1) **Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 111. - (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune [...]

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) **pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale**, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;

c) pe timpul cât contribuabilul/plătitorul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil/plătitor inactiv și data reactivării acestuia".

"Art. 112. - Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței fiscale, procedează la încetarea procedurii de emiteră a titlului de creanță fiscală".

"Art. 347. - (1) **Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**

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

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 23 și art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. – (1) **Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

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

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de **5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

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

În speță sunt incidente și prevederile art. 93, art. 94 și art. 95 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

"Art. 93. - (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

"Art. 94. - (1) **Cuantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare**, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal ori la solicitarea contribuabilului/plătitorului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) **Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale** sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale".

"Art. 95. - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) **Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare**, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare".

Se reține că prevederile art. 93, art. 94 și art. 95 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală mai sus-citate preiau în integralitate începând cu data de 1 ianuarie 2016 soluțiile legislative prevăzute de art. 85, art. 86 și art. Pj6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015.

Cu privire la TVA, art. 134, art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2013-2014 prevăd următoarele:

"Art. 134. - (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 îndreptătită, 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. 156<sup>1</sup>. – (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), **perioada fiscală este trimestrul calendaristic** pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri”.

”Art. 156<sup>2</sup>. - (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”.

Cu privire la stabilirea impozitului pe venit, potrivit art. 80 și art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2013-2014:

”Art. 80. – (1) **Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri** menționate la art. Cnc lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.”.

”Art. 83. – (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. **Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit.** Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere”.

De asemenea, în cazul obligațiilor anuale de plată a CASS, art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2012 prevede următoarele:

”Art. 296<sup>25</sup>. - (1) **Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații** privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat prevăzute la

art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzute la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) În cazul impunerii în sistem real, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>22</sup> alin. (2) și (4<sup>1</sup>).

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate”.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, în lipsa unor dispoziții legale care să reglementeze expres momentul constituirii bazei de impunere, **în cazul TVA baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilii își deduc și colectează taxa prin decontul de TVA ce trebuie depus la autoritatea fiscală până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale.** În cazul TVA aferentă trimestrului IV 2013, respectiv trimestrelor I și II 2014 baza de impunere s-a constituit atunci când persoana impozabilă H a depus decontul de TVA pentru fiecare trimestru în parte, respectiv în 25.01.2014, 25.04.2014 și 25.07.2014, astfel că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2015 și s-ar fi împlinit la data de 31.12.2019, anterior începerii inspecției fiscale la data de 30.12.2019.

În mod similar, în cazul impozitului pe venit și a CASS aferente anului 2013, baza de impunere s-a constituit prin determinarea veniturilor și cheltuielilor pe fiecare categorie și sursă de venit, respectiv a venitului net anual impozabil evidențiat în declarațiile anuale venit depuse de contribuabil în anul 2014, astfel că termenul de prescripție a început să curgă tot de la data de 1 ianuarie 2015. În cazul impozitului pe venit și a CASS aferente anului 2014, baza de impunere s-a constituit prin determinarea veniturilor și cheltuielilor pe fiecare categorie și sursă de venit, respectiv a venitului net anual impozabil evidențiat în declarațiile anuale venit depuse de contribuabil în anul 2015, astfel că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2016 și se îplinea la data de 31.12.2020.

Nu poate fi reținută susținerea contribuabilului în sensul că termenul de prescripție începe să curgă de la data 1 ianuarie a anului următor celui la care se referă operațiunile impozabile în materie de TVA, respectiv 1 ianuarie a anului următor celei în care au fost obținute veniturile și au fost efectuate cheltuielile întrucât, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din vechiul Cod de procedură fiscală rezultă că **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să depună decontul de taxă prin care să declare baza impozabilă.** Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de depunere a decontului de TVA, respectiv a declarației de venit ar fi contrară principiilor fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a

obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile.

Practic, prin cele susținute, contribuabilul confundă **momentul constituirii bazei de impunere** (deducerea și colectarea TVA prin decontul de taxă ori determinarea venitului anual impozabil prin declarația de venit) **cu momentul generării elementelor ce o compun** (operațiunile ce generează colectarea și deducerea taxei, respectiv veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic).

Că este așa reiese și din interpretarea istorico-teleologică a reglementărilor legislative a momentului din care începe să curgă cursul prescripției extinctive în materie fiscală, și anume:

- până la data de 31 decembrie 2015 – 5 ani de la data de 1 ianuarie a *anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală* (art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare);

- începând cu data de 1 ianuarie 2016 - 5 ani de la data de 1 iulie a *anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală* (art. 110 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

Astfel, spre exemplu, în cazul TVA aferentă unor bunuri achiziționate în anul 2012, contribuabilul Expert H și-a exercitat dreptul de deducere a TVA prin înscrierea în decontul de TVA aferent trim. IV 2013 la rd. 31 "Ajustări conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital" a sumei de Wj7 lei. Organele fiscale nu puteau verifica corectitudinea exercitării dreptului de deducere prin ajustare și, implicit, nici nu puteau stabili diferența neacceptată la deducere în sumă de Wj5 lei în lipsa decontului de taxă depus în luna ianuarie 2014, când contribuabilul a înscris această ajustare la rândul special de regularizări, deci momentul nașterii creanței fiscale nu putea fi decât momentul în care a depus decontul de TVA și nicidecum momentul în care a achiziționat bunurile în anul 2012.

În mod similar, în cazul impozitului pe venit și a CASS aferente anului 2013, organele fiscale nu puteau stabili și pretinde plata creanței fiscale (nu o puteau percepe) din partea unui contribuabil anterior datei de 25 mai 2014 întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației/declarațiilor anuale. Numai din momentul expirării acestei date (25 mai 2014), **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea bazei impozabile și, în baza declarației, puteau stabili și contribuția datorată, în caz contrar putând emite decizie de impunere din oficiu sau putând iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din vechiul Cod de procedură fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora"**.

Mai mult, se reține faptul că **momentului constituirii bazei de impunere îi corespunde "în oglindă" momentul nașterii dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanța fiscală, deci cele două momente trebuie să coincidă**, și este vădit illogic și contrar dispozițiilor legale să se considere că organele fiscale ar fi putut să pretindă contribuabililor, inclusiv domnului H, plata TVA, a impozitului pe venit și a CASS după fiecare emiteră a unei facturi, după fiecare încasare a unui venit ori după fiecare plată a unei cheltuieli, în condițiile în care TVA de plată se determină pe bază de decont ca diferență între taxa colectată și taxa deductibilă, iar impozitul pe venit și CASS se stabilesc pe baza venitului anual impozabil declarat de contribuabil prin declarația anuală de venit. Nici ultima zi a perioadei fiscale (31.12.2013) nu poate fi considerată ca moment

al nașterii creanței fiscale deoarece nu există nicio dispoziție legală care să prevadă așa-ceva.

Ca atare, aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se constituie baza de impunere care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru TVA aferentă trim. IV 2013, respectiv impozitul pe venit și CASS aferente anului 2013, momentul nașterii dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală este data de 25 ianuarie 2014, respectiv 25 mai 2014, iar termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2015, nefiind împlinit la data începerii inspecției fiscale 30.12.2019. Cu atât mai mult, nu se pune problema împlinirii termenului de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente anului 2014.

Referitor la susținerile contribuabilului privitoare la Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011, se reține că acestea n-au nicio relevanță deoarece analiza din precedent nu s-a bazat pe prevederile acestei decizii.

În ceea ce privește invocarea jurisprudenței unor instanțe de contencios administrativ se reține faptul că în sistemul de drept român jurisprudența sau precedentul judiciar nu are valoare de sursă efectivă a dreptului, soluția pronunțată de judecător într-o anumite situație dedusă judecății neavând caracter de reglementare generală și neputând constitui o bază legală pentru aplicarea legislației fiscale.

Că este așa reiese și din faptul că există jurisprudență contrară, spre exemplu:

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

*În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, în conformitate cu dispozițiile art. 23, alin. 2 Cod procedură fiscală, acesta este în strânsă legătură cu stabilirea momentului în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și cu momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.*

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

(sentința civilă nr. 1015/2019 a Tribunalului Dolj)

sau

*“În mod corect se afirmă de pârâtă că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. În speță, momentul constituirii bazei de impunere, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru societatea reclamantă, este data în care legea prevede obligativitatea depunerii declarațiilor fiscale, respectiv: pentru impozitul pe profit aferent anului 2008, data depunerii declarației 101 “Declarație privind impozitul pe profit” care este data de 15.02.2009 iar pentru TVA, data depunerii decontului de TVA DB1d pentru luna decembrie 2008, care este 25.01.2009. Creanța fiscală pentru*

anul 2009 s-a născut la data de 25.01.2010, respectiv 15.02.2010, când a fost termenul de depunere a decontului de TVA aferent lunii decembrie 2009.

*Prin urmare, potrivit art. 91 alin. 2 din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție de 5 ani, pentru obligațiile aferente anilor 2008 -2009 începe să curgă de la data de 01.01.2010/01.01.2011 astfel că susținerile reclamantei cu privire la intervenirea prescripției în raport cu data începerii inspecției fiscale (19.06.2014), sunt nefondate”.*

(sentința civilă nr. 284/2016 a Curții de Apel Oradea).

Ca atare, cu excepția deciziilor pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție în materia recursului în interesul legii ori pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, precum și a deciziilor Curții Constituționale prin care se constată neconstituționalitatea unor legi sau texte din legi, care sunt obligatorii pentru toate instanțele de judecată și capătă caracterul de izvoare de drept, hotărârile judecătorești pronunțate de instanțele de judecată nu reprezintă izvoare de drept și nu pot fi reținute în soluționarea cauzelor.

Aceasta cu atât mai mult hotărârile judecătorești invocate de domnul H în contestație sunt soluții de speță care privesc alți contribuabili, nefiind incidente prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră *“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 activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor”.*

În consecință, în raport de cele anterior învederate, excepția prescripției pentru obligațiile fiscale aferente anilor 2013 și 2014 va fi respinsă ca neîntemeiată.

### **3.4. Referitor la alte aspecte procedurale**

*Cauza supusă soluționării este dacă pot fi reținute susținerile contribuabilului privind lipsa de acces la dosarul administrativ, nemotivarea deciziilor emise în urma inspecției ori exercitarea abuzivă a dreptului de apreciere de către organele de inspecție fiscală, în condițiile în care nu sunt justificate în raport de situația de fapt și de drept reieșită din documentele aflate în dosarul cauzei.*

**În fapt**, prin contestația formulată domnul H susține că nu a avut acces la dosarul administrativ, fiindu-i ascunse informații relevante, că deciziile organelor fiscale nu sunt motivate în fapt și în drept, sumele menționate în RIF sunt eronate și că dreptul de apreciere a fost exercitat abuziv de organele de inspecție fiscală.

**În drept**, potrivit art. 6, art. 9, art. 46, art. 72, art. 73, art. 130 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 6. – (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, **relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale**, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]”.

”Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

(4) Excepția lipsei audierii poate fi invocată de contribuabil/plătitor odată cu formularea contestației depuse potrivit prezentului cod”.

”Art. 46. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

[...]

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept; [...].”

”Art. 72. - Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

”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.**

(2) **Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.**

”Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) *Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală”.*

”Art. 131. – (1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.**

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.**

(3) **La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.**

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

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

În speță, domnul H susține că nu a beneficiat de nicio informare pe parcursul inspecției fiscale cu privire la deficiențele constatate, **aspect infirmat** de faptul că *multe dintre deficiențele reținute finalmente în raportul de inspecție fiscală au avut la bază constatările din cursul controlului inopinat finalizat cu procesul-verbal de control inopinat nr. MBSQ\_AIF 000/26.11.2019, comunicat prin publicitate și înmănat sub semnătură în data de 13.01.2020, iar contribuabilul solicitase deja MFP acordarea de asistență cu adresa nr. SAC/23.12.2019 în legătură cu aspecte constatate la controlul inopinat și care au avut incidență asupra constatărilor inspecției fiscale.*

De asemenea, **cu privire la deficiențele constatate a fost informat și prin transmiterea prin email în data de 13.04.2020 (deci înainte finalizării inspecției fiscale) a proiectului raportului de inspecție fiscală** împreună cu un număr de 6 anexe (anexele nr. 1, 13, 14, 19, 20, 24 și 26), în condițiile în care celelalte anexe reprezentau documente care se aflau deja în posesia contribuabilului (spre exemplu, anexa nr. 2 – procesul-verbal nr. MBSQ\_AIF pvx/30.12.2019 în care s-a consemnat data începerii inspecției fiscale era deja înmănat contribuabilului sub semnătură în data de 27.01.2020; anexa nr. 6 – certificatul de înregistrare în scopuri de TVA se afla deja în posesia contribuabilului cu mult înainte inițierii chiar și a controlului inopinat; anexa nr. 10 – contract de asistență financiar-contabilă și prestări servicii contabile nr. psx/21.07.2014 ori anexa nr. 22 – factură achiziție autoturism sunt documente din evidența contabilă proprie a contribuabilului ș.a.m.d.).

Mai mult, **la data discuției finale din 22.04.2020**, când legal a fost finalizată inspecția fiscală, domnul H a depus cererea nr. MBSQ\_AIF ada/22.04.2020 prin care **a solicitat accesul la dosarul administrativ, soluționată în aceeași dată prin punerea la dispoziție spre consultare a tuturor anexelor la proiectul RIF-ului, a delegării de competență și a corespondenței cu MFP, aspecte consemnate într-un proces-verbal constatator încheiat în data de 22.04.2020** la sediul organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, este vădit neîntemeiată susținerea contribuabilului în sensul că nu a avut acces la dosarul administrativ și că abordarea organelor de inspecție fiscală contravine principiului bunei-credințe și jurisprudenței CJUE în materie.

Referitor la această jurisprudență, organul de soluționare a contestației reține că aceasta recunoaște, într-adevăr, dreptul contribuabilului de a i se comunica, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale.

Însă, așa cum reiese chiar din considerentele hotărârii CJUE dată în cauza C-298/16 Ispas invocată și de contestator, respectarea dreptului de acces al contribuabilului la dosarul său nu constituie o prerogativă absolută, ci poate impune restricții legate de protecția cerințelor de confidențialitate sau de secret profesional (considerentele 35 și 36), **autoritățile fiscale naționale nefiind supuse unei obligații generale de a oferi un acces integral la dosarul de care dispun** și nici de a comunica din oficiu documentele și informațiile care stau la baza deciziei (considerentul 32). Inclusiv la pct. 121 din Concluziile avocatului general Michal Bobek se arată că **"nu există dreptul de a vedea întregul dosar, ci mai degrabă dreptul de acces la informațiile sau la documentele esențiale care constituie temeiul deciziei administrative"**.

Or, în speță contribuabilul a avut dreptul de acces la informațiile și documentele esențiale care au stat la baza inspecției fiscale, aspect ce reiese indubitabil din procesul-verbal încheiat în data de 22.04.2020 sub propria sa semnătură și sub semnătura consultantului fiscal cu care s-a prezentat la susținerea discuției finale. În privința aprecierii contribuabilului în sensul că organele de inspecție fiscală i-au "ascuns" informații relevante cu referire la nota explicativă dată de fosta contabilă a societății S.A.M. SRL, se reține faptul că domnul H **a luat cunoștință de existența și de conținutul acestei note din moment ce o invocă în contestație ca fiindu-i favorabilă, cu alte cuvinte nu poate fi vorba de o "ascundere" a informațiilor**. Faptul că această notă nu a fost menționată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu înseamnă că este vorba de "ascunderea" unor informații, organele de inspecție fiscală precizând în adresa nr. AQS/05.08.2020 că nota respectivă nu a mai avut relevanță în privința aspectelor constatate în timpul inspecției, motiv pentru care nici nu a fost inserată în RIF.

În privința susținerii contribuabilului privind nemotivarea în fapt și în drept a constatărilor organului de inspecție fiscală, **din simpla lecturare a conținutului raportului de inspecție fiscală** nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020, care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate reiese că **pentru fiecare obligație fiscală și pentru fiecare perioadă fiscală în parte au fost menționate** constatările cu privire la tranzacțiile/operațiunile care au determinat modificarea bazei impozabile, motivele pentru care organele fiscale au aplicat un tratament fiscal diferit față de interpretarea dată de contribuabil, consecințele fiscale ale acestor constatări, cu încadrarea în temeiurile de drept aplicabile fiecărei constatări, inclusiv cu citarea din aceste temeiuri.

Prin urmare, **nu poate fi vorba de lipsa motivării actelor emise în urma inspecției fiscale, de natură să conducă la imposibilitatea cenzurării ulterioare a acestora în contencios fiscal, dovadă fiind chiar motivațiile aduse de contribuabil prin contestația formulată ce face obiectul analizei.** Faptul că acesta nu este de acord cu constatările organelor fiscale nu înseamnă că actele emise în urma inspecției sunt nemotivate, iar eventualele erori reclamate de contribuabil în ceea ce privește consemnarea unor sume referitoare la bazele de impunere și/sau obligațiile fiscale datorate **nu echivalează cu lipsa motivării** din moment ce ele au putut face obiectul criticilor pe fond invocate în cuprinsul contestației.

Referitor la dreptul de apreciere, susținerea contribuabilului cu privire la exercitarea abuzivă a acestuia de către organele de inspecție fiscală pe motiv că obligațiile fiscale suplimentare și accesorii aferente depășesc baza de impunere a venitului net din perioada 2013-2018 **este fără niciun suport factic ori legal.** Contribuabilul omite cu desăvârșire că TVA este o taxă neutră, care nu are cum să influențeze venitul net, că în urma inspecției fiscale s-au constatat diferențe suplimentare de venit net, inclusiv prin raportare la încasări efective pe care contribuabilul nu le-a inclus în veniturile declarate, că impozitul pe venit și contribuțiile sociale sunt cote procentuale din venitul net, care în niciun caz nu pot depăși prin cumulare venitul net (spre exemplu, 16% + 5,5%) și că eventualele accesorii (“estimate”) reprezintă sancțiuni fiscale aplicate pentru nedeclararea, declararea incorectă sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale legal determinate. De asemenea, **contribuabilul omite că în urma inspecției, organele fiscale au acordat drept de deducere** pentru TVA nededusă de contribuabil la anumite achiziții ori pentru plăți neincluse în cheltuieli deductibile de către contribuabil, care au influențat în minus restul constatărilor, **ceea ce contrazice susținerea contribuabilului referitoare la exercitarea abuzivă a dreptului de apreciere.**

În sfârșit, în ceea ce privește invocarea nulității “absolute” a deciziilor de impunere pe motiv că au fost aduse modificări raportului de inspecție fiscală față de proiectul RIF-ului, se reține că o asemenea situație nu face parte din situațiile ce conduc la nulitatea absolută reglementate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. În concret, față de proiectul comunicat în data de 13.04.2020, raportul de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 **a suferit unele modificări ce au condus la diminuarea obligațiilor determinate inițial în proiectul de raport,** urmare a discuției finale ce a avut loc la data de 22.04.2020 și a punctului de vedere comunicat de contribuabil prin adresa nr. MBSQ-AIF 802/04.05.2020, deci nici nu poate fi vorba de vătămarea contribuabilului de natură să atragă vreo eventuală nulitate a deciziilor, așa cum eronat susține contribuabilul. Faptul că în urma inspecției fiscale contribuabilului i-au fost stabilite diferențe de obligații fiscale nu poate fi reținut ca motiv de vătămare de natură să conducă la nulitatea actelor întrucât

prin argumentare la absurd s-ar ajunge ca orice act de inspecție prin care s-au stabilit diferențe de obligații fiscale să fie lovit de nulitate.

Mai mult, o asemenea susținere **este vădit neîntemeiată** și prin raportare la prevederile art. 130 din Codul de procedură fiscală **întrucât ar face inutilă discuția finală** în cadrul căreia contribuabilii au posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, dacă proiectul de raport n-ar mai putea suferi modificări în urma argumentelor aduse de contribuabili cu prilejul discuției finale ori prin punctul de vedere prezentat în scris în termenul prevăzut de lege.

În concluzie, susținerile domnului H cu privire la nelegalitatea actelor emise în urma inspecției fiscale pe motive procedurale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care aceste susțineri sunt contrazise de situația de fapt, nu au la bază temeuri legale ori vădesc o interpretare de un formalism excesiv a dispozițiilor procedurale în materie, contrară scopului avut în vedere la reglementarea acestora de către legiuitor.

### **3.5. Referitor la procesul-verbal de control inopinat**

*Cauza supusă soluționării dacă organul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere din contestația contribuabilului, în condițiile în care procesul-verbal de control inopinat nu constituie act administrativ fiscal susceptibil a face obiectul unei contestații administrative formulate în temeiul Codului de procedură fiscală.*

**În fapt**, anterior inspecției fiscale domnul H a fost supus unui control inopinat în urma căruia a fost încheiat procesul-verbal de control inopinat nr. MBSQ-AIF 000/26.11.2019.

Așa cum s-a reținut la pct. 3.2 din prezenta decizie, procesul-verbal de control inopinat împreună cu avizul de inspecție fiscală i-au fost comunicate contribuabilului prin publicitate cu anunțul individual nr. aidx/10.12.2019, afișat la data de 11.12.2019, urmare primirii retur a trimerii poștale din data de 03.12.2019 și înmănat sub semnătură în data de 13.01.2020.

Prin contestația formulată domnul H solicită și anularea procesului-verbal de control inopinat nr. MBSQ-AIF 000/26.11.2019, care conține debite suplimentare estimate neconfirmate în urma inspecției fiscale.

Se mai reține că din documentele cauzei nu rezultă că domnul H a formulat obiecțiuni în termen de 5 zile lucrătoare împotriva procesului-verbal de control inopinat nr. MBSQ-AIF 000/26.11.2019.

**În drept**, potrivit art. 131 și art. 135 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 131. – (1) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte*".

"Art. 135. – (3) *La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art. 55*. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului.

(4) *Contribuabilul/Plătitorul își poate exprima punctul de vedere față de constatările menționate în procesul-verbal în termen de 5 zile lucrătoare de la comunicare”.*

De asemenea, sunt incidente prevederile art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

”Art. 268. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

”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.**”

Astfel, potrivit dispozițiilor legale antecitate, procesul-verbal de control inopinat este doar un mijloc de probă, iar constatările menționate în cuprinsul său, inclusiv estimările de baze impozabile și de obligații fiscale se apreciază și se coroborează prin coroborare cu alte probe în timpul inspecției fiscale, **fără a avea calitatea de titlu de creanță fiscală, respectiv de act administrativ fiscal menit a produce efecte juridice** față de contribuabilul căruia îi este destinat, în înțelesul art. 1 pct. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, doar constatând unele situații factice și documentare pentru stabilirea stării de fapt fiscale și neavând natura juridică a actului administrativ fiscal, ci a unui act premergător celui administrativ fiscal, procesul-verbal de control inopinat nu dă naștere, nu stinge și nu modifică raporturi juridice de natură fiscală și, în consecință nu poate face obiectul contestației administrative în raport de dispozițiile art. 268 și art. 269 din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca inadmisibilă pentru acest capăt de cerere.

## **ASPECTE DE FOND**

### **3.6. Referitor la TVA în sumă de Wjx lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă prestatoare putea ajusta baza de impozitare a TVA prin facturi de stornare, în condițiile în care a prestat, facturat și încasat de la beneficiar serviciile de consultanță contractate și nu a restituit beneficiarului sumele pretins încasate ca avansuri la rezilierea contractului, ci le-a reținut prin recalificarea lor drept sponsorizări pe baza unui contract de sponsorizare încheiat pro-causa, cu ignorarea conținutului economic al încasărilor efectuate.*

**În fapt**, domnul H desfășoară activități economice de natura profesiilor libere, fiind expert contabil, consultant fiscal, auditor și expert evaluator, pentru care are calitatea de persoană impozabilă. În calitate de Expert H, contribuabilul a fost/este înregistrat în scopuri de TVA în perioada 01.11.2008-01.08.2012 și 28.03.2013-prezent și aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 28.03.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Expert H a colectat TVA pentru sumele încasate de la S.A.M. SRL reprezentând contravaloarea facturilor nr. 443, 445,

447, 448, 449, 463, 470, 471, 472, 495, 496, 497, 498, 509, 510, 511, 512 emise în anul 2014 și nr. 537, 539, 550, 552, 553, 564, 574, 586, 587 emise în anul 2015 în baza contractului de asistență financiar-contabilă și prestări servicii contabile nr. psx/21.07.2014. Ulterior, în decontul lunii august 2015 contribuabilul a înregistrat la rândul de regularizări stornarea TVA colectată cu factura nr. 590/27.08.2015 pentru suma de Wj1 lei.

În baza aceluiași contract contribuabilul a emis către S.A.M. SRL factura nr. 591, pe care a încasat-o parțial, fără să colecteze TVA aferentă, respectiv nu a colectat TVA în sumă de Wj2 lei pentru încasarea din luna octombrie 2015 conform extrasului de cont bancar de la Raiffeisen Bank SA din data de 20.10.2015 (sumă încasată V6 lei), TVA în sumă de Wj3 lei pentru încasarea din luna noiembrie 2015 conform extrasului de cont bancar de la aceeași bancă din data de 04.11.2015 (suma încasată V5 lei) și suma de Wj4 lei încasată în baza contractului de cesiune de creanță conform extrasului de cont bancar de la Raiffeisen Bank SA din data de 10.12.2015 (sumă încasată V7 lei).

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin contractul nr. psx/21.07.2014 contribuabilul s-a angajat să presteze servicii de natura consultanței contabile și fiscale. Potrivit clauzei 6.2 din contract "sumele achitate până la data rezilierii rămân la dispoziția prestatorului cu titlu de sponsorizare în baza unui contract sub clauză suspensivă, în sensul că acel contract deși încheiat devine valabil doar după rezilierea prezentului contract", iar potrivit clauzei 6.3 "sumele achitate și neachitate până la data rezilierii, vor fi achitate până la termenele scadente, după care rămân la dispoziția prestatorului cu titlu de sponsorizare în baza unui contract încheiat sub clauză suspensivă în sensul că acel contract deși încheiat devine valabil și operațional doar după rezilierea prezentului contract".

Contribuabilul a prezentat și contractul de sponsorizare din data de 21.07.2014 încheiat între S.A.M. SRL și persoana fizică H în calitate de beneficiar, având ca obiect utilizarea de către beneficiar a sumei de bani în scopul pregătirii profesionale continue în domeniul științific, economic, fiscal, evaluare, contabil și altele conexe, în considerarea faptului că beneficiarul face parte din 4 organisme profesionale CECCAR, CAF, CCF și ANEVAR.

Prin notificarea emisă către S.A.M. SRL contribuabilul Expert H a adus la cunoștință societății rezilierea unilaterală a contractului nr. psx/21.07.2014, așa cum a discutat cu reprezentanții asociațiilor în data de 24.09.2015, cu mențiunea că după achitarea tuturor sumelor contractul nu mai are niciun efect juridic.

Organele de inspecție fiscală au solicitat doamnei TM, administrator al societății S.A.M. SRL în perioada 12.03.2014-16.12.2015 (societatea fiind în prezent radiată) informații cu privire la contractul nr. psx/21.07.2014, iar prin adresa înregistrată sub nr. MBSQ\_REG\_.../09.12.2019 aceasta precizează că a luat cunoștință de notificarea privind rezilierea unilaterală a contractului ca urmare a trimiterii pe email a primei facturi de stornare în data de 23.09.2015. Răspunsul său a fost că nu poate lua decizia de a storna o factură de prestări de servicii, acestea fiind efectuate și că este nevoie de informarea reprezentanților celor doi asociați. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin notă explicativă, doamna TM a precizat că serviciile au fost prestate conform contractului nr. psx/21.07.2014.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că prin nota explicativă dată în timpul controlului inopinat domnul H a precizat că suma de Wj1 lei reprezintă TVA rezultată din "stornarea facturilor din perioada 07.2014 până la 03.08.2015, ca urmare a efectelor rezilierii contractului".

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că reducerea bazei impozabile și a TVA colectată aferentă de către Expert H este contrară prevederilor art. 138 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a pct. 20 alin. (1<sup>2</sup>) din Normele metodologice întrucât sumele încasate erau aferente unor servicii deja prestate.

În ceea ce privește contractul de sponsorizare din data de 21.07.2014 invocat în susținere de contribuabil, organele de inspecție fiscală au întreprins demersuri la CECCAR, CCF și ANEVAR, iar în urma răspunsurilor primite de la CECCAR și ANEVAR (de la CCF solicitarea fiind returnată de oficiul poștal) a reieșit că aceste organisme profesionale nu au primit solicitări și nici nu au acordat certificări scrise ca domnul H să fie sponsorizat, motiv pentru care acesta nu poate avea calitatea de beneficiar al vreunei sponsorizări conform Legii sponsorizării nr. 32/1994, cu modificările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acceptat stornarea TVA din factura nr. 590/27.08.2015 și au colectat TVA pentru încasările din lunile octombrie 2015-decembrie 2015 conform extraselor de cont bancare, stabilind o diferență suplimentară de TVA colectată de **Wjx lei, din care: Wj1 lei în luna august 2015, Wj2 lei în luna octombrie 2015, Wj3 lei în luna noiembrie 2015 și Wj4 lei în luna decembrie 2015.**

Prin contestația formulată domnul H susține că toate facturile stornate sunt facturi de avans și că nu există documente de recepție a prestațiilor de servicii, iar recalificarea stornărilor echivalează cu o dublă impunere și compromite neutralitatea TVA, contrar jurisprudenței CJUE în materie deoarece facturile de stornare au fost înregistrate în contabilitatea S.A.M. SRL, aspect ce reiese din nota explicativă a fostei contabile, reprezentată în RIF. În privința contractului de sponsorizare, contribuabilul susține că potrivit Codului civil nicio persoană nu poate să schimbe natura juridică a înțelegerii dintre părți, că îndeplinea condițiile pentru a fi sponsorizat și că facturile de stornare privesc activitatea profesională, în timp ce sponsorizarea este a persoanei fizice, în condițiile în care nu există o separare de patrimoniul având în vedere caracteristica profesiilor independente.

**În drept**, potrivit art. 134, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup> și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

“Art. 134. – (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>. – (7) **Prestațiile de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță**, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate** la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, **la data acceptării acestora de către beneficiari**”.

“Art. 134<sup>2</sup>. – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) **Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...]

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), *exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. [...]*”.

“Art. 138. – **Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

a) **în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru** livrarea de bunuri sau **prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;**

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; [...]

Cu privire la ajustarea TVA, la pct. 20 alin. (1<sup>2</sup>) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015 se prevede următoarele:

“20. (1<sup>2</sup>) În sensul art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal, **desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord** sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. **În cazul prestărilor de servicii, prevederile art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare**”.

*Din dispozițiile legale antecitate reiese că TVA este exigibilă și este datorată și pentru sumele încasate înaintea prestării serviciilor și că nu se poate proceda la ajustarea bazei impozabile a TVA decât pentru prestările de servicii care nu au fost prestate, desființarea contractului având efecte numai pentru viitor în ceea ce privește reducerea bazei de impozitare.*

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că persoana impozabilă Expert H în calitate de prestator a încheiat cu societatea S.A.M. SRL reprezentată de administratorul Țurcanu Monica în calitate de beneficiar contractul de asistență financiar-contabilă și prestări servicii contabile nr. psx/21.07.2014 al cărui obiect îl constituie asigurarea de către prestator a serviciilor de consultanță contabilă din toate domeniile contabilității, inclusiv contabilitatea de gestiune (9 domenii), consultanță fiscală cu privire la impozitul pe profit, impozitul pe venit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor, impozit pe veniturile nerezidenților etc., inclusiv cu privire la aplicarea prevederilor legale referitoare la dizolvarea și lichidarea societăților.

Contractul a fost încheiat în data de 03.07.2014 (fila 12 din contract) pe o perioadă de 2 ani începând cu data de 01.07.2014, cu posibilitatea prelungirii, pentru o valoare lunară de Pj euro pe lună plus TVA (pct. 4.1), pentru un onorariu diferențiat procentual

din activitatea de evaluare, de lichidarea a conturilor și din fluxurile financiare (pct. 4.2 lit. a, b și c), precum și pentru un onorariu aferent asistenței privind stabilirea, declararea și plata impozitului, stabilit ulterior prin act adițional (pct. 4.3). Facturarea onorariilor stabilite la pct. 4.1 se va face în data de 5 a lunii începând cu luna următoare semnării contractului; facturarea onorariilor stabilite la pct. 4.2 lit. a și b se va face în avans de 30%, în termen de 5 zile calendaristice de la data semnării contractului, iar diferența de 70% în rate lunare egale consecutive începând cu data de 5 a lunii următoare semnării contractului, cu regularizare în a 6-a lună; facturarea onorariilor stabilite la pct. 4.2 lit. c se va face în avans de 5.000 euro sumă fixă și lunar consecutiv începând cu data de 5 a lunii următoare semnării contractului, pe baza rulajelor fluxurilor financiare rezultate din balanța lunii precedente.

Conform pct. 6.1 din contract acesta poate fi reziliat dacă societatea beneficiară este nemulțumită de activitatea prestatorului, dacă una din părți își încetează activitatea ori la voința unilaterală a unei părți. Potrivit clauzei 6.2 din contract "sumele achitate până la data rezilierii rămân la dispoziția prestatorului cu titlu de sponsorizare în baza unui contract sub clauză suspensivă, în sensul că acel contract deși încheiat devine valabil doar după rezilierea prezentului contract", iar potrivit clauzei 6.3 "sumele achitate și neachitate până la data rezilierii, vor fi achitate până la termenele scadente, după care rămân la dispoziția prestatorului cu titlu de sponsorizare în baza unui contract încheiat sub clauză suspensivă în sensul că acel contract deși încheiat devine valabil și operațional doar după rezilierea prezentului contract".

Prin notificarea **nedată** către S.A.M. SRL contribuabilul Expert H aduce la cunoștință societății rezilierea unilaterală a contractului nr. psx/21.07.2014, așa cum a discutat cu reprezentanții asociațiilor în data de **24.09.2015**. Din notificare reiese că fiecare parte din contract va proceda la regularizarea operațiunilor ce rezultă din reziliere, fără o procedură comună sau emiterea și transmiterea unor documente, prestatorul emițând totuși "facturi de regularizare a onorariilor aferente, atât a celor facturate, cât și a tuturor celor stabilite prin prezentul contract, în termen de 60 de zile de la data prezentului". De asemenea, în notificare sunt menționate drept condiții tranzitorii faptul că "**pentru documentele necesare lichidării, în curs de întocmire, verificare, avizare, aprobare, semnare etc. prestatorul va acorda asistență de specialitate până la finalizarea acestora**" și că după achitarea tuturor sumelor contractul nu mai are niciun efect juridic.

Prestatorul Expert H a emis mai multe facturi pentru serviciile ce fac obiectul contractului nr. psx/21.07.2014, după cum urmează:

- facturile nr. 443/18.07.2014, nr. 4psx/21.07.2014, nr. 447-448-449/20.08.2014, nr. 463/10.09.2014, nr. 470-471-472/15.09.2014, nr. 495-496-497-498/06.10.2014, nr. 509-512/20.11.2014, nr. 537/29.01.2015, nr. 539/29.01.2015, nr. 550/14.03.2015, nr. 552-553/14.03.2015, nr. 564/30.04.2015, nr. 574/19.05.2015 și nr. 586-587/03.08.2015, încasate, în valoare totală de V1 lei, din care TVA colectată Wj1 lei;

- în aceste facturi sunt înscrise la denumirea produselor/serviciilor următoarele informații: "prestări servicii conform contract", "prestări servicii august 2014", "prestări servicii contract iulie 2014 pct. 4.1", "diferență la factura 447/2014", "prestări servicii contract 4.2A", "prestări servicii contract 4.2B", "prestări servicii contract pct. 4.2C iulie 2014" etc.;

- factura nr. 588/03.08.2015 cu valoare "0" (zero) prin care se stornează "avans fact 470 și 471/15.09.2014" în valoare netă de – V2 lei cu TVA – Wjn lei și se facturează "repunere lucrare fact 470 și 471/15.09.2014" în valoare netă de + V2 lei cu TVA + Wjn lei;

- factura nr. 590/27.08.2015 în valoare totală de – V1 lei, din care TVA – Wj1 lei pentru “storno conf capitol VI perioada iulie 2014 – august 2015”;
- factura nr. 591/01.09.2015 în valoare totală de V3 lei, din care TVA în sumă de Wjm1 lei pentru “prestări servicii pct. 4.2C sept 2014 – sept 2015”;
- factura nr. 608/21.10.2015 în valoare totală de – V4 lei, din care TVA – Wjk lei pentru “storno parțial f 591/2015”;
- factura nr. 612/05.11.2015 în valoare totală de – V5 lei, din care TVA – Wj3 lei pentru “storno parțial f 591/2015”.

Se constată că **toate sumele facturate** în perioada în valoare totală de V1 lei **au fost stornate integral** cu factura nr. 590/27.08.2015 pentru aceeași valoare de – V1 lei, iar suma facturată cu factura nr. 591/01.09.2015 în valoare totală de V3 lei a fost stornată integral cu facturile nr. 608/21.10.2015 (– V4 lei) și nr. 612/05.11.2015 (– V5 lei).

În același timp, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că toate facturile emise în perioada iulie 2014 – august 2015 în valoare totală de V1 lei au fost încasate integral, iar din factura nr. 591/01.09.2015 în valoare totală de V3 lei contribuabilul a încasat parțial suma de V8 lei (V6 lei în data de 20.10.2015, V5 lei în data de 04.11.2015 și V7 lei în data de 10.12.2015), rezultând ***o sumă încasată cumulată de către Expert H V1 lei + V8 lei = V9 lei, cu TVA aferentă de V9 lei x 24/124 = Wjx lei.***

Prin adresa înregistrată sub nr. MBSQ\_REG\_.../09.12.2019 doamna TM, în calitate de administrator al societății S.A.M. SRL în perioada 12.03.2014-16.12.2015 (societatea fiind în prezent radiată) precizează că a luat cunoștință de notificarea privind rezilierea unilaterală a contractului nr. psx/21.07.2014 ca urmare a trimiterii pe email a primei facturi de stornare în data de 23.09.2015. Ulterior, prin nota explicativă datată 07.01.2020, la întrebările organelor de inspecție fiscală, aceeași persoană a răspuns că serviciile ce fac obiectul facturilor emise în anii 2014 și 2015 au fost prestate conform contractului de asistență financiar-contabilă și prestări servicii contabile nr. psx/21.07.2014, iar suma de V7 lei încasată de Expert H în luna decembrie 2015 în baza contractului de cesiune de creanță încheiat la data de 20.09.2015 a vizat tot serviciile prestate în baza contractului nr. psx/21.07.2014, mai exact serviciile de la pct. 4.2 lit. c din contract.

Cu adresa înregistrată sub nr. MBSQ\_REG\_.../09.12.2019 doamna EV, în calitate de fostă contabilă a societății S.A.M. SRL precizează că a procedat la regularizarea operațiunilor, așa cum au rezultat ele din documentele emise de Expert H, respectiv facturile de storno, rezilierea unilaterală, contractul de prestări servicii și contractul de sponsorizare, respectiv ***“s-a stornat cheltuiala de servicii și s-a înregistrat pe cheltuiala cu sponsorizări”***.

În data de 27.07.2014 între S.A.M. SRL în calitate de sponsor și persoana fizică H în calitate de beneficiar a fost încheiat un contract de sponsorizare, cu trimitere la prevederile art. 4 din Legea nr. 32/1994 unde se prevede cine poate fi beneficiar al sponsorizării și în considerarea faptului că beneficiarul face parte din organisme profesionale (CECCAR, CAF, CCF, ANEVAR – UNV). Obiectul contractului privește utilizarea de către beneficiar a sumei de bani în scopul pregătirii profesionale continue, iar valoarea contractului constă în sumele ce au fost sau vor fi achitate de către societate până la data rezilierii contractului de consultanță nr. psx/21.07.2014. În situația în care nu se reziliază contractul nr. psx/21.07.2014, valoarea contractului de sponsorizare este “0” (zero).

De asemenea, între societatea S.A.M. SRL în calitate de cedent și Expert H în calitate de cesionar a intervenit contractul de cesiune de creanță din data de 20.09.2015 prin care societatea a cesionat creanța în valoare de Cs lei reprezentând clienți neîncasați “în vederea restituirii acesteia către cesionar”. Societatea a virat în data de 10.12.2015 în contul contribuabilului suma de V7 lei reprezentând “plată conform contract cesiune de creanță”.

Astfel, din cele anterior prezentate, raportat la susținerile contribuabilului H și la dispozițiile legale aplicabile se rețin următoarele:

**A.** Niciunde în contractul de asistență financiar-contabilă și prestări servicii contabile nr. psx/21.07.2014 **nu există vreo clauză care să prevadă că serviciile sunt considerate ca fiind prestate la data întocmirii unor procese-verbale de “recepție”** a serviciilor, așa cum eronat susține contribuabilul prin invocarea pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, cu ignorarea evidentă a faptului că prevederile invocate sunt aplicabile în cazul impozitului pe profit și nicidecum în cazul TVA.

Dimpotrivă, conform clauzei 5.1.1 din contract prestatorul are ca obligații să asigure consultanță în conformitate cu obiectul contractului și, *la solicitarea beneficiarului*, să întocmească rapoarte scrise referitoare la activitatea desfășurată. Reiese că *întocmirea rapoartelor de activitate nu a fost prevăzută ca o condiție contractuală pentru prestarea serviciilor*, de vreme ce acestea ar fi trebuit întocmite doar la solicitarea anume a beneficiarului și cum toate facturile emise de prestatorul Expert H au fost acceptate prin însuși plata lor de către societatea beneficiară, rezultă că **serviciile sunt considerate prestate în temeiul dispozițiilor exprese de la art. 134<sup>1</sup> alin. (7) din Codul fiscal** care prevăd că, în funcție de prevederile contractuale, serviciile se consideră efectuate “la data acceptării acestora de către beneficiari”. Or, *dacă serviciile n-ar fi fost prestate, societatea beneficiară n-ar mai fi achitat facturile și, mai mult, dacă era nemulțumită de activitatea prestatorului, avea posibilitatea stipulată în contract de a-l rezilia unilateral, lucru care nu s-a întâmplat* din moment ce contractul a fost reziliat unilateral de către prestator.

Prestarea serviciilor rezultă și din faptul că este vorba de servicii de consultanță prevăzute a fi prestate pentru o perioadă de 2 ani, pentru care părțile au convenit plata unor onorarii fixe (Pjq euro/lună) și procentuale (procente la fluxurile financiare ori la conturile lichidate din balanța de verificare), fără legătură directă cu un volum anume al serviciilor efectiv furnizate de prestator într-o perioadă anume (spre exemplu, în funcție de numărul de ore de consultanță efectiv furnizată sau în funcție de sumele care au fost încasate urmare a demersurilor proprii ale prestatorului etc.). Ca atare, din moment ce în contract părțile n-au stipulat că serviciile se consideră prestate pe baza rapoartelor de lucru/activitate întocmite de prestator, astfel încât să existe o corelație între volumul serviciilor efectiv prestate și cuantumul remunerației în contrapartidă, prestarea de servicii se consideră a fi efectuată prin însuși faptul că *expertul H a stat la dispoziția societății beneficiare S.A.M. SRL, iar sumele pretinse pentru serviciile lunare oferite au fost acceptate prin plata facturilor de către societate, fără a fi necesară întocmirea de rapoarte de lucru sau alte situații care să ateste prestarea serviciilor*, așa cum rezultă și din jurisprudența CJUE din cauza **C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD**.

De asemenea, prestarea serviciilor reiese și din alte elemente rezultate din analiza documentației, respectiv:

- conform indicațiilor din facturi referitoare la denumirea bunurilor și serviciilor, din care reiese că s-au facturat “prestări de servicii” și nu avansuri contractuale;
- factura nr. 590/27.08.2015 prin care s-au stornat toate facturile emise până la acel moment, cu consecința diminuării TVA colectată în sumă de Wj1 lei **pe motivul rezilierii contractului** (“storno conf capitol VI”) **a fost emisă anterior notificării rezilierii unilaterale a contractului**, care oricum s-a produs la sau după data de 24.09.2015 la care se face referire expresă în notificare, deci fără legătură cu neprestarea serviciilor;
- în notificarea de reziliere unilaterală a contractului contribuabilul însuși menționează că “pentru documentele necesare lichidării, în curs de întocmire, verificare, avizare, aprobare, semnare etc. **prestatorul va acorda asistență de specialitate până la finalizarea acestora**”, **ceea ce reprezintă o recunoaștere explicită a faptului că serviciile de consultanță fuseseră prestate din moment ce asistența de specialitate continua până la finalizarea documentației**;
- ulterior stornării cu factura nr. 590/27.08.2015 pe motivul rezilierii contractului, prestatorul a mai emis factura nr. 591/01.09.2015 pentru alte servicii, care au fost achitate în proporție de 95% de către beneficiar, fiind vădit ilogic ca acesta să achite facturi de servicii pentru servicii neprestate și în baza unui contract reziliat (a se vedea, spre exemplu, încasarea de V6 lei din 20.10.2015).

Faptul că serviciile facturate au fost prestate a fost recunoscut explicit și de persoana care a fost administratoră a societății S.A.M. SRL, la solicitarea organelor de inspecție fiscală. Chiar dacă societatea a fost între timp radiată și nu mai există, aceasta nu împiedică organele de inspecție fiscală să solicite explicații ori documente persoanei care a îndeplinit funcția de administrator al societății beneficiare în perioada când s-au derulat operațiunile, mai ales că persoana în cauză a încheiat contractul nr. psx/21.07.2014 în calitate de reprezentant legal al societății, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră, pentru determinarea situației de fapt fiscale, organele fiscale pot proceda la *“solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane”*. În privința explicațiilor oferite de fosta contabilă a societății, apreciate de contribuabil ca fiind în favoarea sa, deși au fost oferite în condiții similare cu cele ale fostei administratoare, din conținutul acestora nu reiese că s-a procedat la diminuarea TVA deductibilă, așa cum susține contestatorul că a procedat societatea ca efect al stornării TVA colectată din facturile de stornare emise de către el, ci doar că *“s-a stornat cheltuiala de servicii și s-a înregistrat pe cheltuiala cu sponsorizări”*, cu alte cuvinte că s-a stornat doar valoarea netă a facturilor de pe un cont de cheltuieli într-un alt cont de cheltuieli, nu și TVA aferentă. Ca atare, explicațiile oferite de fosta contabilă nu relevă nimic în privința TVA, acesta fiind și motivul invocat de organele de inspecție fiscală pentru nementionarea lor în cuprinsul RIF-ului, și nicidecum faptul că aceste explicații ar fi contrazis punctul de vedere al organelor fiscale.

**B.** În ceea ce privește susținerea contribuabilului în sensul că toate, dar absolut toate, facturile emise și ulterior stornate au fost facturi de avans, că recalificarea stornărilor numai la beneficiar echivalează cu o dublă impunere contrară jurisprudenței europene și că sumele încasate ca “avans” rămân la dispoziția sa potrivit înțelegerii părților, fără a afecta baza impozabilă a TVA, se reține că potrivit art. 134 alin. (2)-(3) și art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal **exigibilitatea TVA, adică dreptul autorității fiscale de a pretinde plata TVA, se naște din momentul în care se încasează avansuri, independent de livrarea sau prestarea ulterioară a bunurilor și serviciilor.**

Cu privire la această situație se rețin considerentele 54 și 56 din Hotărârea CJUE din 13 martie 2014, dată în cauza **C-107/13 FIRIN OOD** potrivit cărora:

“54. Astfel, trebuie amintit în această privință că, *referitor la tratamentul unui TVA facturat fără să fie datorat din cauza absenței unei operațiuni impozabile, din Directiva 2006/112 reiese că cei doi operatori implicați nu sunt în mod necesar tratați în mod identic. Pe de o parte, emitentul unei facturi este persoană plătitoare a TVA-ului menționat pe această factură chiar în absența unei operațiuni impozabile, conform articolului 203 din Directiva 2006/112. Pe de altă parte, exercitarea dreptului de deducere al destinatarului unei facturi este limitată numai la taxele care corespund unei operațiuni supuse TVA-ului, conform articolelor 63 și 167 din această directivă (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK – 56, C-643/11, punctele 46 și 47)”.*

“56. În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 43 din concluzii, **atât timp cât, în împrejurări precum cele din cauza principală, avansul nu este restituit de furnizor, baza de impozitare datorată de acesta din urmă în temeiul încasării acestui avans nu poate fi redusă în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolelor articolele 65, Pj6 și 193 din Directiva 2006/112** (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește regularizarea bazei de impozitare în cazul unor rabaturi, Hotărârea din 29 mai 2001, Freemans, C-86/99, Rec., p. I-4167, punctul 35)”.

Potrivit dispozitivului din această hotărâre “Articolul 65, articolul Pj6 alineatul (1), articolul 168 litera (a), articolul 185 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că *acestea impun ca deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri să fie regularizată atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul*”.

Prin urmare, contrar susținerilor contestatorului Expert H, din **jurisprudența CJUE amintită rezultă cu claritate că TVA colectată** trebuie plătită autorităților fiscale de emitentul facturii chiar și în absența unei operațiuni impozabile (livrare de bunuri ori prestare de servicii), spre deosebire de exercitarea dreptului de deducere de către destinatarul facturii în calitate de beneficiar și că, atât timp cât avansul nu este restituit de către emitentul facturii de avans, baza de impozitare datorată de acesta din urmă nu poate fi redusă, în timp ce destinatarul facturii este obligat să regularizeze TVA dedusă când livrarea ori prestarea nu este efectuată în final, **tratamentul fiscal nefiind în mod necesar identic la cei doi operatori economici implicați**.

Cu alte cuvinte, chiar și **în ipoteza** în care sumele ar fi fost facturate cu titlu de avansuri de către Expert H, **acesta nu a avut dreptul conform legislației și jurisprudenței europene în materie de TVA să emită facturile de stornare nr. 590/27.08.2015, nr. 608/21.10.2015 și nr. 612/05.11.2015 atât timp cât nu a restituit societății sumele încasate pentru preținsele avansuri facturate**, chiar dacă societatea S.A.M. SRL ar fi trebuit să-și regularizeze avansurile, cu consecința diminuării TVA dedusă, fără să aibă la dispoziție vreo factură de stornare, doar pe considerentul că serviciile n-au fost prestate și că sumele achitate au reprezentat avansuri.

**C.** Referitor la reținerea sumelor încasate în baza facturilor emise de Expert H drept sponsorizare acordată persoanei fizice H, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că **prin chiar contractul** de asistență financiar-contabilă și prestări de servicii contabile nr. psx/21.07.2014 contribuabilul și societatea au convenit, de la început,

ca sumele achitate până la momentul rezilierii contractului să rămână **“la dispoziția prestatorului cu titlu de sponsorizare”** (clauza 6.2 din contract) în baza unui contract de sponsorizare încheiat sub clauză suspensivă. Contractul de sponsorizare a fost încheiat în aceeași dată pentru o valoare nedefinită, respectiv pentru toate sumele achitate sau care vor fi achitate de către societate până la data rezilierii contractului nr. psx/21.07.2014, în caz de nereziliere valoarea sponsorizării fiind “0” (zero).

Invocând prevederile Codului civil, prin contestația formulată contribuabilul H susține că a fost voința părților ca sumele să rămână la dispoziția persoanei fizice H ca sponsorizare, nicio altă persoană nefiind îndreptățită să schimbe natura juridică a înțelegerii.

Potrivit art. 1.266 și art. 1.267 Cod civil contractele se interpretează după voința concordantă a părților contractante, ținându-se seama inclusiv *de scopul contractului* și de comportamentul ulterior al părților după încheierea contractului, *clauzele interpretându-se unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul contractului*. Totodată, potrivit art. 11 Cod civil *nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică* sau de la bunele moravuri, iar conform art. 1.169 Cod civil părțile sunt libere *să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri*.

Aplicând prevederile Codului civil, altminteri invocat de contestator, se constată că cele două părți – expertul prestator și societatea beneficiară a prestațiilor – au convenit, din chiar momentul semnării contractului nr. psx/21.07.2014, să considere că ***toate sumele încasate în temeiul contractului de prestări de servicii să fie recalificate drept “sponsorizări”, fără nicio distincție, deci indiferent dacă erau încasate pentru servicii efectuate ori ca simple avansuri, prin simpla voință unilaterală a oricăreia dintre părți de a rezilia contractul***. Or, în condițiile date, stipularea unei asemenea clauze este *contra legem* întrucât nu ține cont nici de scopul pentru care a fost încheiat contractul, nici de obiectul acestuia, nici de conținutul economic al tranzacțiilor și nici de realitatea prestațiilor pentru care s-au efectuat viramentele, fiind inserată în contract cu scopul vădit pro-causa.

În această situație, organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să nu accepte “recalificarea” sumelor facturate ca prestării de servicii, încasate, stornate și nerestituite ca fiind “sponsorizări”, independent de calificarea juridică și de clauzele contractuale convenite între contestator și societatea beneficiară, cu aplicarea prevederilor art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

***“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”.

Mai mult, la pct. 6.2 din contract părțile au convenit ca sumele achitate să rămână **“la dispoziția prestatorului cu titlu de sponsorizare”**, deși prestatorul Expert H nu poate avea calitatea de beneficiar al sponsorizării în raport de dispozițiile art. 4 alin. (1) din Legea privind sponsorizarea nr. 32/1994, cu modificările ulterioare potrivit căroră:

“Art. 4. – (1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) *orice persoană juridică fără scop lucrativ*, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

b) *instituțiile și autoritățile publice*, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);

c) de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile prezentei legi, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);

d) ***orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea***”.

Se reține că organele de inspecție fiscală au întreprins demersuri la organismele profesionale din care face parte contribuabilul în calitate de membru, iar din răspunsul acestora a reieșit că acestea nu au primit solicitări și nici nu au acordat certificări scrise ca domnul H să fie sponsorizat.

Suștinerea contribuabilului în sensul că este suficientă recunoașterea apartenenței activității persoanei fizice la o asociație non-profit (CECCAR, CCFR, ANEVAR), fără a mai fi necesară nicio recomandare este speculativă deoarece prevederile art. 4 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 32/1994 nu se referă la persoanele care au calitatea de membru în diferite organisme profesionale și care, în această calitate, au dreptul să exercite o profesie autorizată și să obțină venituri din exercitarea profesiei. De altfel, contractul de sponsorizare a fost încheiat de persoana fizică H și nu de Expert H, contribuabilul însuși făcând distincția între calitatea sa de persoană fizică și calitatea de persoană fizică care exercită o profesie autorizată.

Oricum, pe lângă faptul că domnul H sau Expert H nu poate (nu pot) avea calitatea de beneficiar al sponsorizării, din clauzele contractului de sponsorizare reiese că ***acesta nu are nicio valoare anume stabilită*** (ba chiar o valoare “0” dacă nu se reziliază celălalt contract de prestări servicii) și ***nici o durată clară a sponsorizării, contrar prevederilor art. 1 alin. (2) din Legea nr. 32/1994***, că scopul acordării lor este “pregătirea profesională” a contribuabilului, deci pentru activitatea de expert pe care o profesează și în exercitarea căreia a încheiat contractul de prestări servicii și, mai mult, sumele sunt considerate ca fiind acordate cu titlu de “sponsorizare” chiar înainte de intrarea în vigoare a contractului (clauza 4), deci ***încasate în lipsa unui contract de sponsorizare valabil la data încasării***.

Prin urmare, în raport de cele anterior învederate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat diminuarea bazei impozabile a serviciilor prestate, facturate și încasate de către prestatorul Expert H în relația cu beneficiarul

S.A.M. SRL, acesta datorând TVA în sumă de Wjx lei aferentă încasărilor totale în valoare de V9 lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### 3.7. Referitor la TVA în sumă de Wj5 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă care aplică sistemul de TVA la încasare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achiziții de bunuri corporale și necorporale, în condițiile în care nu a prezentat facturi și documente de plată a facturilor care să demonstreze că a realizat achiziții efective în folosul operațiunilor sale taxabile.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă H și-a exercitat în trim. IV 2013 dreptul de deducere a TVA în sumă de Wj5 lei prin înscrierea în decontul de TVA depus în luna ianuarie, la rd. 31 "Ajustări conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital" a sumei de Wj7 lei, din care doar pentru TVA în sumă Wj6 lei aferentă achiziției unei autoturism contribuabilul a prezentat factura de achiziție, pentru diferența de Wj5 neprezentând niciun document justificativ, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru această sumă.

Prin contestația formulată domnul H invocă prescrierea, dar și faptul că solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documentele aferente anului 2012 este în afara perioadei verificate înscrisă în aviz și, oricum termenul de păstrare a documentelor era expirat la data de 31.12.2017 conform opiniei MFP.

**În drept**, potrivit art. 145, art. 146, art. 147<sup>1</sup>, art. 149 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei".

"Art. 146. – (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 obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare; [...]"**

"Art. 147<sup>1</sup>. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere".

"Art. 149. – (6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. **Această situație trebuie păstrată pe o perioadă**

**care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă”.**

“Art. 155. – (24) Autenticitatea originii, integritatea conținutului și lizibilitatea unei facturi, indiferent că este pe suport hârtie sau în format electronic, trebuie garantate de la momentul emiterii până la sfârșitul *perioadei de stocare a facturii*. [...]”.

De asemenea, potrivit art. 73 alin. (1) 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 speță, domnul H și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de Wj7 lei înscrisă la rd. 31 “Ajustări conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital” din decontul de TVA aferent trim. IV 2013 depus la organul fiscal sub nr. FMBBUC6-8643-2014/27.01.2014.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a comunica ce reprezintă această sumă și de a pune la dispoziție documentele justificative aferente, în nota explicativă dată în data 29.01.2012 contribuabilul răspunde următoarele:

- suma reprezintă TVA deductibilă aferentă unor bunuri achiziționate în anul 2012, la achiziție nu s-a exercitat dreptul de deducere și conform art. 148 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 53 alin. (2) din Normele metodologice se poate face ajustarea, care reprezintă exercitarea dreptului de deducere și se evidențiază în decontul aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea sau într-un decont ulterior;

- în analitic, modul de calcul este așa cum rezultă din anexa nr. 3 registrul inventar la data de 31.12.2012, corelat cu listele de inventariere a imobilizărilor corporale și necorporale la aceeași dată;

- prin OMFP nr. 170/2015, în vigoare la acest moment se prevede că documentele justificative utilizate de persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă se păstrează pe o perioadă de 5 ani, iar anul 2012 este în afara perioadei supusă inspecției fiscale.

Din anexa nr. 3 la registrul inventar la data de 31.12.2012, registrul imobilizărilor, anexa nr. 4/31.12.2012 și fișele mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale puse la dispoziție organelor fiscale de către contribuabil reiese că TVA în sumă de Wj7 lei a fost dedusă, astfel:

- MF1 lei pentru achiziții de mijloace fixe în valoare de MF2 lei reprezentând achiziții efectuate în baza documentului nr. 50/17.09.2012 în valoare netă de MF3 lei pentru mobilier, canapea, scaune, frigider, aragaz cu hotă, lustră, sistem de calcul și colecție legi și în baza documentului nr. 170Pjq72/17.09.2012 în valoare netă de MF4 lei (rotunjit MF5 lei) pentru un autoturism Hyundai;

- MF5 lei pentru imobilizări necorporale în valoare de MF6 lei reprezentând “modernizări” din 15.09.2012 la un număr de 53 de poziții de cărți, manuale, colecții de legi (imobilizări necorporale) achiziționate în anii 2008-2009 (spre exemplu, la poz. 1 – Legea contabilității și modificări apare o valoare de inventar de “MF7 lei” și o “modernizare” de “MF8 lei”, inclusă în totalul de MF9 lei etc.).

Pentru justificarea taxei deduse contribuabilul a prezentat doar factura de achiziție seria TA-HM nr. 170Pjq072/20.09.2012 emisă de către Tiriac Auto SRL, organele fiscale

acordând drept de deducere pentru TVA de în sumă de Wj6 lei și respingând la deducere TVA în sumă de Wj7 lei – Wj6 lei = Wj5 lei pentru care contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ.

Raportat la susținerile contribuabilului din contestație se rețin următoarele:

În privința prescrierii, aceasta nu era împlinită la data începerii inspecției fiscale, așa cum s-a demonstrat la pct. 3.3 din prezenta decizie. Se reiterează faptul că organele fiscale nu puteau verifica corectitudinea exercitării dreptului de deducere prin ajustare și, implicit, nici nu puteau stabili diferența neacceptată la deducere în sumă de Wj5 lei în lipsa decontului de taxă depus la data de 27.01.2014, când contribuabilul a înscris a înscris suma de Wj7 lei la rd. 31 "Ajustări conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital", deci momentul nașterii creanței fiscale nu putea fi decât momentul în care a depus decontul de TVA și nicidecum momentul în care a achiziționat bunurile în anul 2012.

De asemenea, faptul că bunurile au fost achiziționate în anul 2012, în afara perioadei avizate a fi supusă inspecției fiscale pentru TVA (01.10.2013-30.09.2019) nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece contribuabilul nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în anul 2012, ci prin decontul de TVA aferent în trim. IV 2013 depus în luna ianuarie 2014, deci în cadrul perioadei supuse inspecției fiscale.

În privința termenului de păstrare a facturilor fiscale, se reține că din prevederile art. 155 din Codul fiscal nu reiese perioada de stocare a facturilor, însă potrivit art. 149 alin. (5) din Codul fiscal registrul bunurilor de capital împreună cu documentele justificative aferente trebuie păstrate 5 ani după expirarea perioadei de ajustare.

De asemenea, contrar susținerilor contribuabilului, în mod logic prevederile Codului fiscal nu se pot completa cu cele ale O.M.F.P. nr. 170/2015, având în vedere că la pct. II.7 din Reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă, aprobate prin O.M.F.P. nr. 170/2015 se stipulează expres că "*7. Factura se întocmește, se utilizează, se corectează, se reconstituie (în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii) și se arhivează în conformitate cu prevederile Codului fiscal*", astfel că acestea se completează cu cele ale Codului de procedură fiscală, act normativ cu aceeași forță juridică a Codului fiscal, iar conform Codului de procedură fiscală contribuabilii trebuie să probeze informațiile înscrise în declarațiile fiscale, inclusiv prin prezentarea documentelor de achiziție pentru justificarea TVA dedusă înscrisă în deconturile de taxă supuse inspecției fiscale.

În privința punctului de vedere al MFP prezentat în anexa nr. 25 la RIF, se reține că acesta este răspunsul la cererea de asistență a domnului H înregistrată la MFP sub nr. SAC/23.12.2019, iar din conținutul acesteia (întrebarea nr. 1 contabilitate) reiese că acesta a prezentat că a achiziționat în luna august 2012 mijloace fixe cu durata de amortizare 5 ani, care s-au casat la data de 31.12.2017, fără să precizeze că dreptul de deducere a TVA și l-a exercitat în decontul de TVA depus în data de 27.01.2014. Or, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, în situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise către același contribuabil, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală.

În sfârșit, în materia deducerii TVA, jurisprudența CJUE recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a taxei și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară referitoare la exercitarea dreptului de deducere neguvernând demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă, dând în schimb statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19, 26 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

În acest sens, chiar de la bun început în concluziile avocatului general din cauza C-664/16 Vădan se arată că <<**factura reprezintă un element esențial al dreptului unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte**, în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare "Directiva TVA"). Astfel, o factură întocmită în mod corespunzător a fost denumită "biletul de intrare" la dreptul de deducere, având în vedere că aceasta are o "funcție de garanție" pentru autoritatea fiscală națională în corelarea deducerii taxei achitate în amonte cu plata taxei>> (pct. 1 din concluzii), iar în Hotărârea CJUE din 21 noiembrie 2018 cu privire la aceeași cauză instanța europeană a reținut că "**persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile**, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-lui și pentru care a achitat efectiv TVA-ul" (pct. 44 din hotărâre).

Or, registrul inventar, registrul imobilizărilor, anexele la acestea, fișele mijloacelor fixe și ale imobilizărilor necorporale, prezentate de contribuabil nu pot constitui probe obiective pentru achiziția efectivă a bunurilor pentru care se pretinde deducerea; dimpotrivă, informațiile rezultate din aceste documente nu oferă indicii că achizițiile au avut loc efectiv, fiind improbabil ca în baza aceluiași document (50/17.09.2012) să fie achiziționate și mobilierul și electrocasnicele și o colecție de legi și complet neverosimil să fie achiziționate "modernizări" la colecții de legi, cărți și manuale cumpărate în anii 2008-2009 în valoare de 612.804 lei într-o singură zi (15.09.2012).

Prin urmare, în mod justificat și legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de Wj5 lei pentru care contribuabilul H nu a prezentat documente justificative de achiziție, contestația acestuia urmând a fi respinsă și pentru acest capăt de cerere.

### **3.8. Referitor la TVA în sumă de Wg lei**

Prin contestația formulată domnul H precizează că înțelege să conteste, pe motiv de prescriere, și diferențele suplimentare de TVA în sumă de Wg lei, din care: Wv1 lei TVA colectată suplimentar în anul 2014 (pg. 30 din contestație B.1), Wf lei TVA nedeductibilă în trimestrul IV 2013 (inclusă în totalul sumei de Wj9 lei menționată la pg. 42 din contestație: Wj9 lei – Wj5 lei = Wf lei) și Wv11 lei TVA nedeductibilă în anul 2014 (pg. 42 din contestație B.2).

În privința motivului prescrierii invocat, se reține că așa cum s-a demonstrat la pct. 3.3 din prezenta decizie, prescripția dreptului organelor fiscale nu era împlinită la data începerii inspecției fiscale.

Nefiind invocate alte motive pentru nedatorarea TVA în sumă de Wg lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

### 3.9. Referitor la TVA în sumă de Ws lei

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care o parte din sumă a fost inclusă în suma contestată inițial și este nemotivată, iar cealaltă parte rezultă din majorarea suplimentară a sumelor contestate în afara termenului legal de 45 zile de la comunicarea deciziei contestate.*

**În fapt**, prin decizia de impunere nr. MBSQ-AIF vvv/ss.ee.2020 comunicată sub semnătură în data de 22.05.2020 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de **W lei**, iar din situația privind termenele scadente la decizie reiese că diferențele cu plus au fost în sumă cumulată de W2 lei și diferențele în minus de Wp lei (februarie 2015 – Wv4 lei, aprilie 2015 – Wv5 lei și trim. II 2016 – Wu lei), rezultând obligația de plată de W lei.

Prin contestația înregistrată sub nr. MBSQ\_REG\_ggg/aa.zz.2020 domnul H a solicitat anularea parțială a deciziei de impunere nr. MBSQ-AIF vvv/ss.ee.2020 pentru TVA în sumă de W1 lei (pg. 1 din contestație) și a adus argumente în cuprinsul contestației în ceea ce privește TVA în sumă de Wjx+Wj5+Wg lei, menționate la pg. 30 și 42 din contestație și analizate la pct. 3.6 (TVA în sumă de Wjx lei), pct. 3.7 (TVA în sumă de Wj5 lei) și pct. 3.8 (TVA în sumă de Wg lei) din prezenta decizie.

Ulterior, prin adresa înregistrată sub nr. MBR\_REG\_uuu/vv.08.2020 contribuabilul a majorat suma contestată la TVA în sumă de W2 lei, respectiv pentru toate diferențele cu plus din situația privind termenele scadente anexată deciziei de impunere (anexa nr. 1 la adresa precizatoare).

Astfel, se constată că în cazul diferenței de TVA de W1 lei – Wjx+Wj5+Wg lei = Wyx lei contribuabilul nu a adus nicio motivație, deși a fost inclusă în suma precizată la pg. 1 din contestație, iar în cazul diferenței de TVA de W2 lei – W1 lei = Wy lei contribuabilul și-a majorat pretențiile prin adresa înregistrată în data de 21.08.2020.

**În drept**, potrivit art. 269 și art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**

*“Art. 270. – (1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii”*,

iar conform pct. 2.5, pct. 3.8 și pct. 3.9 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

*“2.5. 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”.*

*“3.8. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar”.*

*“3.9. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept*

accesoriul urmează principalul”.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art. Wv18 și art. 250 din Codul de procedură civilă:

”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 înscrieri, 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*”.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

”Art. 276. – (1) *În 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***”.

Raportat la situația de fapt prezentată, contestatorul H nu a adus niciun argument de fapt și de drept cu privire la TVA în sumă de Wyx lei, inclusă în totalul TVA contestată inițial de W1 lei, iar pentru TVA în sumă de Wy lei și-a majorat pretențiile de la suma contestată inițial de W1 lei la suma de W2 lei precizată prin adresa înregistrată la data de 21.08.2020, în afara termenului legal de contestare de 45 zile care s-a împlinit la data de 07.07.2020.

În consecință, contestația contribuabilului va fi respinsă ca nemotivată pentru TVA în sumă de Wyx lei și ca nedepusă în termen pentru TVA în sumă de Wy lei.

### **3.10. Referitor la impozitul pe venit în sumă de Pjx lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă sumele încasate aferente facturilor emise în baza unui contract de prestări de servicii încheiat de o persoană fizică în calitate de consultant fiscal se includ în veniturile brute din exercitarea profesiei, în condițiile în care s-a procedat ulterior la rezilierea contractului și stornarea facturilor, iar rezilierea operează numai pentru viitor, fără a atinge efectele produse până la data rezilierii.*

**În fapt**, în anul 2015 organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe venit cu suma de B3 lei, din care Bjx lei prin majorarea veniturilor, respectiv:

- B3a lei din diferența dintre veniturile brute declarate în minus de contribuabil în declarația D200 față de veniturile evidențiate în jurnalele de vânzări;

- B3b lei din venituri neînregistrate în evidența contabilă și nedeclareate în declarația D200 aferente facturilor nr. 537/29.01.2015, nr. 539/29.01.2015, nr. 552/14.03.2013, nr. 553/14.03.2015, nr. 550/14.03.2015, nr. 574/19.05.2015, nr.

564/30.04.2015, nr. 586/03.08.2015, nr. 587/03.08.2015 și nr. 591/01.09.2015 emise către S.A.M. SRL în baza contractului nr. psx/21.07.2014 și încasate;

- B3c lei din venituri neînregistrate și nedeclarate, încasate în baza contractului de cesiune de creanță încheiat cu S.A.M. SRL.

Prin contestația formulată (pg. 45 din contestație B.3) domnul H susține că toate veniturile au fost evidențiate în extrasele de cont, jurnalul de încasări și plăți, jurnalul de vânzări și situația detaliată a impozitului pe venit, mai puțin cele aferente încasărilor de la S.A.M. SRL, care au fost considerate neimpozabile corelat cu rezilierea contractului de prestări de servicii.

**În drept**, potrivit art. 46 și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

“Art. 46. – (1) **Veniturile din activități independente cuprind** veniturile comerciale, **veniturile din profesii libere** și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

[...]

(3) *Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii”.*

“Art. 48. – (1) *Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.*

**(2) Venitul brut cuprinde:**

**a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...]**”.

Cu privire la venitul brut, pct. 36 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“36. **În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi:** venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, **venituri din prestarea de servicii** și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și **orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans** care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, **din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.**

**Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat”.**

*În conformitate cu dispozițiile legale antecitate, în veniturile brute din activități independente de natura profesiilor libere se includ toate veniturile din prestări de servicii, inclusiv încasările efectuate în avans ori din orice alte activități care au legătură cu profesia autorizată.*

În speță, așa cum s-a prezentat și analizat la pct. 3.6 din prezenta decizie, domnul H în calitate de consultant fiscal a încheiat S.A.M. SRL contractul de asistență financiar-contabilă și prestări de servicii contabile nr. **psx/21.07.2014**. În perioada iulie 2014 – septembrie 2015 contribuabilul a emis facturi în baza acestui contract în valoare totală de V9 lei, din care TVA în sumă de Wjx lei și valoare netă (venituri) în sumă de 446.531,74 lei, pe care le-a încasat integral, din care în anul 2015 a încasat venituri în sumă de B3b lei + B3c lei = By lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul H nu a înregistrat în evidența proprie și nu a declarat în declarația anuală de venit D200 aferentă anului 2015 aceste venituri, motiv pentru care au majorat baza impozabilă cu suma de **By lei**, căreia îi corespunde un impozit pe venit de 16% în sumă de **Pjk lei**.

Contribuabilul recunoaște că nu a înregistrat și declarat aceste venituri, dar susține că ele sunt neimpozabile prin corelare cu rezilierea contractului de prestări servicii, urmată de ajustarea bazei de impozitare prin stornarea facturilor conform art. 138 din Codul fiscal și că natura juridică a sumelor încasate urmare unui contract reziliat este apanajul strict al părților, având în vedere prevederile Codului civil.

Fără a relua integral cele analizate și reținute la pct. 3.6 din prezenta decizie cu privire la situația contractelor încheiate de contribuabil cu societatea beneficiară S.A.M. SRL, pe deplin aplicabile și în ceea ce privește impozitul pe venit, organul de soluționare a contestației reține faptul că **sumele au fost încasate** de domnul H **pentru serviciile facturate** în baza contractului de asistență financiar-contabilă și prestări de servicii contabile nr. psx/21.07.2014 **și care au fost efectiv prestate, așa cum s-a demonstrat la pct. 3.6 lit. A**, motiv pentru care sumele respective intră în venitul brut din exercitarea profesiei conform art. 48 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și pct. 36 din Normele metodologice de aplicare. Nici motivația referitoare la ajustarea bazei de impozitare, cu invocarea art. 138 din Codul fiscal nu poate reținută, având în vedere că pentru serviciile prestate nu se poate proceda la ajustarea bazei impozabile, după cum s-a analizat la pct. 3.6 lit. A și lit. B din prezenta decizie.

În ceea ce privește susținerea contribuabilului în sensul că în Codul fiscal nu există prevederi referitoare la sumele rămase la dispoziția prestatorului, se reține că, și în ipoteza în care sumele încasate ar fi reprezentat doar avansuri și nu servicii efectiv prestate, art. 48 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și pct. 36 din Normele metodologice de aplicare prevăd cu suficientă claritate că în venitul brut se includ toate sumele încasate în legătură cu activitatea autorizată. Or, contribuabilul **a încasat definitiv aceste sume în baza unui contract de prestări servicii pe care l-a încheiat în calitate de consultant fiscal/expert, deci în considerarea exercitării unei profesii autorizate, astfel că sumele respective trebuiau incluse în venitul brut**. De altfel, contribuabilul prestator nu a restituit aceste sume societății cu care a încheiat contractul de prestări servicii, ulterior rezilierii, în contestație recunoscând că este vorba de “sume rămase la dispoziția prestatorului” (pg. 46 din contestație), deci aferente activității autorizate.

Referitor la alegația “natura juridică a sumelor încasate urmare unui contract reziliat este apanajul strict al părților, având în vedere prevederile Codului civil” se rețin în totalitate cele analizate la pct. 3.6 lit. C din prezenta decizie.

Astfel, s-a constatat că cele două părți – expertul prestator și societatea beneficiară a prestațiilor – au convenit, din chiar momentul semnării contractului nr. psx/21.07.2014, să considere că toate sumele deja încasate în temeiul contractului de prestări de servicii să fie recalificate drept “sponsorizări”, fără nicio distincție, deci

indiferent dacă erau încasate pentru serviciile efectuate ori ca simple avansuri, prin simpla voință unilaterală a oricăreia dintre părți de a rezilia contractul. În speță, printr-o notificare nedată, dar oricum ulterioară datei de 24.09.2015 la care se face referire în conținutul ei, contribuabilul Expert H aduce la cunoștință societății rezilierea unilaterală a contractului nr. psx/21.07.2014 și în baza acestei rezilieri unilaterale procedează la stornarea facturilor emise, considerând sumele încasate ca reprezentând sponsorizări în temeiul clauzei 6.2 din contract.

Însă, în raport de dispozițiile **art. 1.554 alin. (3) Cod civil** potrivit cărora **“contractul reziliat încetează doar pentru viitor”**, *natura prestațiilor și a sumelor facturate până la momentul rezilierii contractului nu putea fi schimbată prin “apanajul strict al părților” din prestări de servicii în “sponsorizări”, stipularea unei asemenea clauze în contract fiind în mod vădit contrară legii.*

Cu privire la suma de B3a lei constatată a fi declarată în minus de organele de inspecție fiscală și căreia îi corespunde un impozit pe venit de **Pjq lei**, contribuabilul susține că a declarat toate veniturile evidențiate în extrasele de cont și jurnalele de încasări și plăți și de vânzări, **fără să aducă însă în sprijinul acestei susțineri nicio dovadă**, contrar prevederilor art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit cărora:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *“actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art. Wv18 și art. 250 din Codul de procedură civilă:

“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 consecință, în raport de cele anterior prezentate, contestația contribuabilului H se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de Pjk lei și ca nemotivată în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de Pjq lei.

### **3.11. Referitor la impozitul pe venit în sumă de Pjz lei**

Prin contestația formulată domnul H precizează că înțelege să conteste, pe motiv de prescriere, și diferențele suplimentare de impozit pe venit în sumă de Pjz lei (pg. 46 din contestație B.4) reprezentând diferențe suplimentare de impozit pe venit din anul 2013 (Pj1 lei) și anul 2014 (Pj2 lei).

În privința motivului prescrierii invocat, se reține că așa cum s-a demonstrat la pct. 3.3 din prezenta decizie, prescripția dreptului organelor fiscale nu era împlinită la data începerii inspecției fiscale.

Nefiind invocate alte motive pentru nedatorarea diferenței suplimentare de impozit pe venit pentru anii fiscali 2013-2014 în sumă de Pjz lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

### 3.12. Referitor la impozitul pe venit în sumă de Pjs lei

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care această sumă a fost contestată prin majorarea suplimentară a sumelor contestate după expirarea termenului legal de 45 zile.*

**În fapt**, prin decizia de impunere nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 comunicată sub semnătură în data de 22.05.2020 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe venit în sumă de **P lei**, iar din situația privind termenele scadente la decizie reiese că diferențele cu plus au fost în sumă cumulată de P2 lei (anii 2013-2016) și diferențele în minus de Pjp lei (anul 2017 – Pj5 lei și anul 2018 – Pj6 lei), rezultând obligația de plată de P lei.

Prin contestația înregistrată sub nr. MBSQ\_REG\_ggg/aa.zz.2020 domnul H a solicitat anularea parțială a deciziei de impunere nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 pentru impozitul pe venit în sumă de P1 lei (pg. 1 din contestație) și a adus argumente în cuprinsul contestației în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de P1 lei, menționate la pg. 45 și 46 din contestație și analizate la pct. 3.10 (impozit pe venit în sumă de Pjx lei) și pct. 3.11 (impozit pe venit în sumă de Pjz lei din prezenta decizie).

Ulterior, prin adresa înregistrată sub nr. MBR\_REG\_uuu/vv.08.2020 contribuabilul a majorat suma contestată la impozitul pe venit în sumă de P2 lei, respectiv pentru diferențele stabilite în plus conform anexei cu termene scadente (anexa nr. 1 la adresa precizatoare).

Astfel, se constată că în cazul diferenței de impozit pe venit de P2 lei – P1 lei = Pjs lei contribuabilul și-a majorat pretențiile prin adresa înregistrată în data de 21.08.2020.

**În drept**, potrivit art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“Art. 270. – (1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii”,**

iar conform pct. 3.8 și pct. 3.9 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

**“3.8. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar”.**

“3.9. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul”.

Raportat la situația de fapt prezentată se reține că prin adresa înregistrată la data de 21.08.2020, în afara termenului legal de contestare de 45 zile care s-a împlinit la data de 07.07.2020 contribuabilul H a contestat suplimentar o diferență de impozit pe venit

aferentă anului 2015 necontestată inițial (Pj3 lei – Pjx lei = Pjsq lei), precum și diferența de impozit pe venit aferentă anului 2016 în sumă de Pj4 lei, de asemenea, necontestată inițial, în total Pjs lei.

În consecință, pentru majorarea cuantumului sumelor contestate în afara termenului legal de 45 zile contestația va fi respinsă ca nedepusă în termen pentru diferența de impozit pe venit în sumă de Pjs lei.

### 3.13. Referitor la CAS în sumă de C lei

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect diferența suplimentară de CAS în urma inspecției fiscale, în condițiile în care nu au ținut cont de prevederile Codului de procedură fiscală referitoare la stabilirea diferențelor datorate în urma inspecției în funcție de bazele impozabile și obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere anuală.*

**În fapt**, potrivit raportului de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 organele de inspecție fiscală au constatat că domnul H a avut încheiat contract individual de muncă începând cu data de 01.01.2009 și a dobândit calitatea de pensionar începând cu data de 01.09.2017.

Pentru perioada 01.01.2016-31.08.2017, când contribuabilul datora CAS și nu a depus declarația de asigurare formular 600, organele de inspecție fiscală au stabilit CAS datorată în sumă de C lei, din care B4f lei pentru anul 2016 (D1 lei x 10,5%) și B5e lei pentru perioada 01.01.2017-31.08.2017 (D2 lei x 10,5% /12 luni x 8 luni), pe baza venitului net anual determinat în urma inspecției fiscale, rezultând o diferență suplimentară de CAS în sumă de C stabilită prin decizia de impunere nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020.

Contribuabilul susține că, prin contestarea sumelor reprezentând baza impozabilă a impozitului venit, înțelege să conteste și sumele stabilite suplimentar la CAS, sume ce nu au fost stabilite prin raportare la sumele deja declarate prin declarația 200 sau declarația unică.

**În drept**, potrivit art. 148 și art. 152 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2016-2017:

“Art. 148. – (1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, o reprezintă echivalentul a 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate.

(3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), **baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea.** Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig”.

“Art. 152. – (1) **Definitivarea contribuției de asigurări sociale în cazul veniturilor determinate în sistem real se efectuează în baza declarației privind venitul realizat prevăzute la art. 123.**

(2) **Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală, pe baza declarației menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei individuale sau a cotei integrale de contribuție, conform opțiunii exprimate, prevăzute la art. 138 , asupra bazei de calcul prevăzute la art. 148 alin. (3), cu încadrarea acesteia în plafonul minim și maxim”.**

Prin contestația formulată domnul H contestă doar CAS în sumă de P2 lei (pg. 2 și pg. 46 din contestație B.5), astfel că diferența de C lei – P2 lei = Cnc lei nu a fost contestată inițial. Ulterior, prin adresa înregistrată sub nr. MBR\_REG\_uuu/vv.08.2020 contribuabilul majorează suma CAS contestată la C lei.

Se mai reține că în contestație contribuabilul nu aduce niciun argument cu privire la veniturile și cheltuielile deductibile aferente bazei impozabile a impozitului pe venit stabilită în urma inspecției fiscale pentru anii 2016-2017, astfel că motivația contestării CAS pe motivul contestării impozitului pe venit nu are niciun suport.

În ceea ce privește faptul că diferențele nu au fost stabilite prin raportare la bazele de calcul deja declarate prin declarația D200, se reține incidența prevederilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

“Art. 113. – (1) *Inspecția 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.*

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:  
[...]

i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;**”.

Conform dispozițiilor legale antecitate, stabilirea obligațiilor anuale de plată a CAS se realizează de organul fiscal prin decizie de impunere anuală, emisă pe baza venitul net declarat de contribuabil, având în vedere că în acest caz obligația fiscală nu se stabilește direct de către contribuabil prin autoimpunere, iar organul de inspecție fiscală poate stabili diferențe de CAS doar față de cele stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere anuală. Numai în cazul în care contribuabilul nu a declarat venitul anual realizat ce reprezintă baza de calcul a contribuțiilor, stabilirea CAS se realizează de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere emisă în urma inspecției fiscale pentru întreaga bază impozabilă rezultată.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția de legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice într-o speță similară.

În speță, domnul H a declarat un venit net anual impozabil pentru anul 2016 în sumă de F1 lei și pentru anul 2017 în sumă de F2 lei, iar organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente, mai puțin

contribuțiile sociale, în sumă de D1 lei pentru anul 2016 și în sumă de D2 lei pentru anul 2017.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului CAS stabilită suplimentar în sumă de C lei, din care **B4f lei** pentru anul 2016 (bază impozabilă D1 lei) și **B5e lei** pentru perioada 01.01.2017-31.08.2017 (bază impozabilă recalculată D2 lei/12 luni x 8 luni = B4j lei).

Astfel, se constată că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat CAS datorată de contribuabil în urma inspecției fiscale, prin raportare la întreaga bază impozabilă și nu la diferența constatată în urma inspecției fiscale, motiv pentru care prin adresa nr. MBR\_DGR\_.../24.08.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat acestora o analiză suplimentară din care să reiasă modalitatea de stabilire a diferențelor suplimentare de contribuții sociale prin raportare la prevederile art. 113 alin. (2) lit. i) din Codul de procedură fiscală.

În adresa de răspuns nr. rsp/28.08.2020 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au recunoscut aplicarea eronată a cotei de CAS la întreaga bază impozabilă și nu la diferența stabilită suplimentar în urma inspecției și au procedat la recalcularea CAS datorată de contribuabil pentru anul 2016 la nivelul sumei de **Cd lei** pentru o diferență de bază impozabilă suplimentară de U1 lei, iar pentru anul 2017 la nivelul sumei de **Ck lei** pentru o diferență de bază impozabilă suplimentară recalculată de U2 lei.

În consecință, se va admite contestația contribuabilului H în ceea ce privește CAS aferentă anului 2016 pentru suma P2 lei – Cd lei – Ck lei = **Ca lei**, cu aplicarea prevederilor art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

*“Art. 279. – (2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.*

Pentru diferența de CAS contestată de C lei – Ca lei = Cq lei se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru CAS în sumă de Cd lei + Ck lei = **Cr lei** și ca nedepusă în termen CAS în sumă de **Cnc lei**, contestată suplimentar în data de 21.08.2020, în afara termenului legal de contestare de 45 de zile.

### **3.14. Referitor la CASS în sumă de S2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect diferența suplimentară de CASS în urma inspecției fiscale, în condițiile în care nu au ținut cont de prevederile Codului de procedură fiscală referitoare la stabilirea diferențelor datorate în urma inspecției în funcție de bazele impozabile și obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere anuală ori de contribuabilul însuși prin intermediul declarației unice.*

**În fapt**, în cazul CASS, conform raportului de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului H diferențe de obligații suplimentare de CASS în cuantum total de S2 lei, ținând cont de venitul net impozabil stabilit în urma inspecției fiscale și de plățile anticipate stabilite anterior de Administrația Sector k a Finanțelor Publice prin decizii de impunere plăți anticipate, respectiv:

- pentru anul 2013, la o bază de calcul de D3 lei a rezultat CASS anuală de Sx1 lei din care s-au scăzut obligații de plăți anticipate de Spa1 lei, rezultând o diferență suplimentară de CASS în sumă de Sj1 lei;
- pentru anul 2014, la o bază de calcul de D4 lei a rezultat CASS anuală de Sx2 lei din care s-au scăzut obligații de plăți anticipate de Spa1 lei, rezultând o diferență suplimentară de CASS în sumă de Sj2 lei;
- pentru anul 2015, la o bază de calcul de D5 lei a rezultat CASS anuală de Sx3 lei din care s-au scăzut obligații de plăți anticipate de Spa1 lei, rezultând o diferență suplimentară de CASS în sumă de Sj3 lei;
- pentru anul 2016, la o bază de calcul de D1 lei a rezultat CASS anuală de B4g lei din care s-au scăzut obligații de plăți anticipate de Spa2 lei, rezultând o diferență suplimentară de CASS în sumă de Sj4 lei;
- pentru anul 2017, la o bază de calcul de D2 lei a rezultat CASS anuală de B5f lei din care s-au scăzut obligații de plăți anticipate de Spa3 lei, rezultând o diferență suplimentară de CASS în sumă de Sj5 lei;
- pentru anul 2018, la o bază de calcul reprezentată de 12 salarii minime brute pe economie de M lei x 12 luni = MA lei a rezultat CASS în sumă de Sj6 lei, cu CASS conform declarație unică = 0, rezultând o diferență suplimentară de CASS de Sj6 lei.

Total CASS conform raportului de inspecție fiscală: Sj1 lei + Sj2 lei + Sj3 lei + Sj4 lei + Sj5 lei + Sj6 lei = S2 lei.

În decizia de impunere nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 a fost evidențiată la CASS totală datorată suma de S lei (pg. 30 din decizie), dar în anexa la decizie suma defalcată pe scadențe este în cuantum de Sj1 lei + Sj2 lei + Sj3 lei + Sj4 lei + Sj5 lei + Sj6 lei = S2 lei.

Prin contestația formulată domnul H a contestat CASS în sumă de S lei, iar prin adresa înregistrată sub nr. MBR\_REG\_uuu/vv.08.2020 contribuabilul micșorează suma CASS contestată la S2 lei.

Contribuabilul invocă prescripția pentru anii 2013-2014 și pentru motivele contestării bazei impozabile la impozitul pe venit sunt contestate și diferențele de CASS stabilite suplimentar. De asemenea, contribuabilul contestă stabilirea eronată a diferențelor în raport de plățile anticipate și bazele de impunere eronate atât în ceea ce privește anul 2017, cât și pe total decizie de impunere și susține că stabilirea obligațiilor datorate bugetului general consolidat este incertă.

**În drept**, potrivit art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

“Art. 296<sup>25</sup>. – (1) *Declaraarea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.*

(2) Obligațiile anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>22</sup>.

(4) **Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate**, precum și încadrarea în plafonul minim prevăzut la art. 296<sup>22</sup> alin. (2), (2<sup>1</sup>), (2<sup>2</sup>), (5) și (6) **se realizează de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală**”.

De asemenea, potrivit art. 170 și art. 175 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2016-2017:

“Art. 170. – (1) Pentru persoanele fizice care realizează *venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate* sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit”.

“Art. 175. – (1) *Veniturile care reprezintă baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt cele din declarația de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 120 sau din declarația privind venitul realizat prevăzută la art. 122, după caz.*

(2) Pentru anul fiscal 2016, ***obligățiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit***, pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 170-173, după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere. Baza lunară de calcul astfel evidențiată nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă venitul pentru care se calculează contribuția este singurul realizat.

(5) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, ***obligățiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizia de impunere anuală*** prevăzută la art. 179 alin. (2), pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 170-173, după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere”.

Începând cu anul 2018 sunt incidente prevederile art. 174 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“Art. 174. - (16) **Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată se evidențiază în Declarația unică** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.

(19) Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzută la art. 122 constituie titlu de creanță fiscală în sensul Legii nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare”.

Prin contestația formulată domnul H contestă stabilirea eronată a CASS datorată invocând motive de prescripție pentru anii 2013-2014, contestarea diferențelor de bază impozabilă la impozitul pe venit și stabilirea eronată a bazelor de calcul în raport de diferențele stabilite în urma inspecției fiscale.

În privința prescripției se rețin cele analizate la pct. 3.3 din prezenta decizie în sensul că obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru anii 2013-2014 nu sunt prescrise în raport de data începerii inspecției fiscale, iar în ceea ce privește baza impozabilă suplimentară a veniturii net contestată, aceasta a fost respinsă conform celor reținute la pct. 3.10 – 3.12 din prezenta decizie.

Referitor la invocarea stabilirii eronate a CASS în raport cu diferențele suplimentare în urma inspecției fiscale, se reține incidența prevederilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

“Art. 113. – (1) Inspecția 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.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

[...]

i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;**”.

Conform dispozițiilor legale antecitate, stabilirea obligațiilor anuale de plată a CASS în perioada 2013 -2017 se realizează de organul fiscal prin decizie de impunere anuală, emisă pe baza venitul net declarat de contribuabil, având în vedere în vedere că în acest caz obligația fiscală nu se stabilește direct de către contribuabil prin autoimpunere, iar organul de inspecție fiscală poate stabili diferențe de CASS doar față de cele stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere anuală. Numai în cazul în care contribuabilul nu a declarat venitul anual realizat ce reprezintă baza de calcul a contribuțiilor, stabilirea CASS se realizează de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere emisă în urma inspecției fiscale pentru întreaga bază impozabilă rezultată. În plus, începând cu anul 2018 obligațiile de plată se stabilesc prin autoimpunere, pe baza declarației unice întocmită și depusă de contribuabili.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția de legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice într-o speță similară.

Astfel, se constată că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat CASS datorată de contribuabil în urma inspecției fiscale, prin raportare la întreaga bază impozabilă și nu la diferența constatată în urma inspecției fiscale, motiv pentru care prin adresa nr. MBR\_DGR\_.../24.08.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat acestora o analiză suplimentară din care să reiasă modalitatea de stabilire a diferențelor suplimentare de contribuții sociale prin raportare la prevederile art. 113 alin. (2) lit. i) din Codul de procedură fiscală.

În adresa de răspuns nr. rsp/28.08.2020 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au recunoscut aplicarea eronată a cotei de CASS la întreaga bază impozabilă și nu la diferența stabilită suplimentar în urma inspecției și au procedat la recalcularea CASS datorată de contribuabil pentru perioada 2013-2017 pentru diferențele de baze impozabile suplimentare de B1 lei pentru anul 2013, B2 lei pentru anul 2014, B3 lei pentru anul 2015, U1 lei pentru anul 2016 și U3 lei pentru anul 2017, în total BT lei, rezultând CASS datorată suplimentar în urma inspecției fiscale de **Sk lei**. Pentru anul 2018 organele de inspecție fiscală precizează că a fost depusă declarația unică, în care contribuabilul a declarat CASS datorată de S<sub>j</sub>6 lei.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația contestația contribuabilului H pentru CASS datorată în sumă de **Sk lei** și se admite contestația în

ceea ce privește CASS pentru suma S2 lei – Sk lei = **Sa lei**, cu aplicarea prevederilor art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

*“Art. 279. – (2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.*

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 46 alin. (1), art. 48 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 80 alin. (1), art. 83 alin. (1), art. 134 alin. (2), art. 134<sup>1</sup> alin. (7), 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) și alin. (3), art. 138 lit. a) și b), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147<sup>1</sup> alin. (2), art. 149 alin. (6), art. 155 alin. (24), art. 156<sup>1</sup> alin. (2), art. 156<sup>2</sup> alin. (1)-(2) și art. 296<sup>25</sup> alin. (1)-(2) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 36 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal și pct. 20 alin. (1<sup>2</sup>) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 148 alin. (3), art. 152 alin. (1)-(2), art. 170 alin. (1), art. 174 alin. (16) și alin. (19) și art. 175 alin. (1)-(2) și alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 1 alin. (2) și art. 4 alin. (1) lit. d) din Legea privind sponsorizarea nr. 32/1994, cu modificările ulterioare, art. 11, art. 1.169, art. 1.266, art. 1.267 și art. 1.554 alin. (3) Cod civil, art. Wv18 și art. 250 din Codul de procedură civilă, art. 7 din OPANAF nr. 767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului “Aviz de inspecție fiscală”, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, pct. 2.5, pct. 3.8 și pct. 3.9 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, art. 23 alin. (1)-(2) și art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 alin. (1), art. 9 alin. (1), art. 14 alin. (2), art. 30 alin. (1), art. 46 alin. (2) lit. e) și f), art. 47 alin. (3)-(4), art. 55 alin. (2) lit. a), art. 72, art. 73 alin. (1)-(2), art. 93, art. 94, art. 95, art. 110, art. 111 alin. (2) lit. b), art. 112, art. 113 alin. (1) și alin. (2) lit. i), art. 119, art. 120 alin. (2)-(3), art. 122 alin. (4) lit. b), art. 123 alin. (2), art. 130 alin. (1)-(2), art. 131 alin. (1)-(4), art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 270 alin. (1), art. 276 alin. (1), art. 279 și art. 347 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală

## DECIDE:

1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul H împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSQ-AIF vvv/ss.ee.2020 și împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020, emise de Administrația Sector Sector Q a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBSQ-AIF fff/ss.ee.2020 pentru obligații fiscale suplimentare stabilite în plus în sumă de **Rn lei**, din care Wjx+Wj5+Wg lei TVA, Pjnt lei impozit pe venit, Cr lei CAS și Sk lei CASS.

2. Admite contestația domnului H pentru obligații fiscale suplimentare stabilite în plus în sumă de **Ad lei**, din care Ca lei CAS și Sa lei CASS și anulează decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBSQ-AIF rrr/ss.ee.2020 pentru Ca lei CAS și Sa lei CASS.

3. Respinge ca nemotivată contestația domnului H pentru obligații fiscale suplimentare stabilite în plus în sumă de **Rk lei**, din care Wyx lei TVA și Pjq lei impozit pe venit.

4. Respinge ca nedepusă în termen contestația domnului H pentru obligații fiscale suplimentare stabilite în plus în sumă de **Rt lei**, din care Wy lei TVA, Pjs lei impozit pe venit și Cnc lei CAS.

5. Respinge ca inadmisibilă contestația domnului H împotriva procesului-verbal de control inopinat nr. MBSQ-AIF ooo/26.11.2019.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, iar pct. 1, 3, 4 și 5 pot fi contestate în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.