



DECIZIA NR. 10073/21.02.2020

privind soluționarea contestației formulate de

doamna X PFA, din Iași, CNP X, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală sub nr.X/11.12.2019, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X/19.12.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **doamna X PFA, din Iași**, cod de identificare fiscală X, **CNP X**, cod CAEN -9329 "Alte activități recreative și distractive, n.c.a", cu domiciliul fiscal în sat X, comuna X, județul Iași.

Contestația este formulată 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.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală.

Obiectul contestației îl constituie impozitul pe venit în sumă de **S lei**.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **04.11.2019**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală nr.Xcu care a fost transmisă decizia de impunere contestată, și data depunerii contestației, respectiv **11.12.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală sub nr.X.

Inițial, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, comunicată petentei în data de **04.11.2019**, care a

fost înlocuită prin Decizia nr. X, comunicată prin e-mail petentei la data de **12.02.2020**, ora 10:03, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, întrucât, în conținutul acesteia a fost identificată o eroare materială.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție fiscală a transmis contestatarii decizia de impunere corectată, aceasta având același număr cu cea inițială, data fiind diferită -12.02.2020, cu mențiunea că acest act îl înlocuiește pe cel emis inițial și că erorile materiale constatate nu modifică constatările fiscale inițiale.

La data de 13.02.2020, ora 15:04, doamna **X** ne transmite că, în ceea ce privește contestația depusă anterior, împotriva Deciziei de impunere nr.X, își menține punctul de vedere și pentru Decizia de impunere nr. 1X, fapt pentru care Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se va investi cu soluționarea contestației formulată 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.X, astfel cum a fost corectată.

Contestația este semnată de către doamna X.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. Doamna X din Iași formulează contestație 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.nr.X, corectată în data de 12.02.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală, susținând următoarele:

Operațiunea de recalificare de către organele de inspecție fiscală a activității desfășurate în perioada 2014-2018 este vădit eronată și este generată de o confuzie cu privire la natura activităților desfășurate și interpretarea de către organele de inspecție fiscală, în mod greșit, a serviciilor facturate.

Petenta arată că a fost autorizată să desfășoare activități conform cod CAEN 9329 "Alte activități recreative și distractive n.c.a.", aceste activități fiind efectiv desfășurate în perioada verificată.

În cadrul colaborărilor, activitatea desfășurată de petentă a constat în prestarea de servicii de pregătire a modelelor pentru ca acestea să realizeze activități recreative sau distractive în direct, prin logarea pe site-uri și prestarea activităților/serviciilor specifice către terți.

În cadrul serviciilor prestate, o componentă esențială a constituit-o activitatea de înfrumusețare și întreținere fizică a modelelor,

astfel încât imaginea și aspectul fizic al acestora să fie cât mai atrăgător, precum și sprijinul acordat pentru logarea pe site-uri. Serviciile prestate pentru modele au constat, de asemenea, în consilierea acordată cu privire la vestimentație, aranjarea părului, machiaj, gesturi și atitudine, precum și modul de a se loga pe site-uri, aspecte esențiale în activitatea realizată de către modele pentru terți, conform specificului activității.

Corelând activitățile din clasa CAEN 9329, așa cum sunt acestea explicate în nomenclatorul codurilor CAEN, cu punctul 57 din lista activităților pentru care se aplică norma de venit, respectiv activități de organizare de cursuri sportive, activități de întreținere și înfrumusețare fizică, rezultă că natura serviciilor prestate se circumscrie activităților reglementate și pentru care se aplică norma de venit.

Petenta susține că toate activitățile desfășurate se încadrează în categoria "Alte activități recreative și distractive", activitate pentru care a fost autorizată.

De asemenea, petenta susține că: faptul că facturile au fost emise către client în baza unui contract intitulat "prestări servicii SEO" nu schimbă natura și tipul activităților desfășurate de aceasta, recalificarea activităților de către organele de inspecție fiscală în baza unor simple mențiuni pe facturi fiind eronată, neputând fi asimilată cu faptul că nu a desfășurat activitățile aferente codului pentru care a fost autorizată.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au ajuns la o concluzie greșită, respectiv că impozitarea veniturilor ar trebui să se facă în sistem real și nu pe baza normei de venit.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la PFA X, au stabilit în sarcina doamnei X, CNP X, un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2018.

Impozitul pe venit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

Potrivit certificatelor de înregistrare fiscală, PFA X este autorizată să efectueze activitatea prevăzută la cod CAEN 9329 -"Alte activități recreative și distractive n.c.a."

În anul 2014, PFA X, încasează suma de S lei, de la S.C. X S.R.L. Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului de servicii nr.X și de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă "oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului."

În contracte se mai prevede:

“1.2 Tipul de activități optimizare SEO includ:

- primire articole scrise de CLIENT pentru a fi folosite în demersul PRESTATORULUI DE SERVICII;
- servicii privind tehnologia informației;
- activități ale portalurilor web și a activităților conexe;
- activități ale portalurilor web;
- monitorizare site aflat în posesia CLIENTULUI;
- re-optimizare denumire site aflat în posesia CLIENTULUI;
- re-organizare meta taguri, H1, H2, permalink-uri, aferente siteului aflat în posesia CLIENTULUI;
- contactare proprietari bloguri/siteuri;
- consultanță în Tehnologia Informației;
- negociere cu proprietari bloguri/siteuri;
- trimitere specificații tehnice pentru linkuri proprietarilor;
- monitorizare apariție linkuri/advertoariale;
- administrare relație/comunicație cu proprietari;
- centralizare advertoariale publicate pe toate blogurile;
- centralizare linkuri publicate pe toate blogurile;
- management financiar achiziții linkuri/advertoariale;
- efectuare plăți către bloggeri din contul sau sursa financiară a CLIENTULUI (plata advertoarialelor, linkurilor și a bloggerilor se face direct de la CLIENT către blogger);
- centralizare operațiuni financiare;
- alegere, înscriere, monitorizare cu directoare de site-uri;
- monitorizare constantă a evoluției pozițiilor în SERP a site-ului propriu;
- monitorizare constantă a evoluției pozițiilor în SERP a concurenței.”

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Veniturile aferente anului 2014, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 43 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;
- facturile emise nu respectă prevederile art.155 alin.(1) și (19) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, în sensul că nu este specificată data la care au fost prestate serviciile;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate;

-în anul 2014, doamna X a fost salariată a S.C. X S.R.L. Iași.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2014 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2015, PFA X, încasează suma de S lei, astfel: suma de S lei de la S.C. X S.R.L. Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului de servicii nr.X și suma de X lei de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2015, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 26 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.155 alin.(1) și (19) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu este specificată data la care au fost prestate serviciile;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate;

-în anul 2015, doamna X a fost salariată a S.C. X S.R.L. Iași.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2015 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2016, PFA X, încasează suma de S lei, astfel: suma de S lei de la S.C. X S.R.L. Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului de servicii nr.X și suma de S lei de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2016, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 76 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.319 alin.(1) și (20) lit.a), c) și h), coroborat cu art.68 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că numerotarea acestora este nesevențială, nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2016 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11

alin.(1), art.68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2017, PFA X, încasează suma de S lei de la PFA X din lași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2017, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 46 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.319 alin.(1) și (2) lit.a), c) și h), coroborat cu art.68 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că numerotarea acestora este nesecvențială, nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2017 un impozit pe venit în sumă de 27.656 lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2018, PFA X, încasează suma de S lei de la PFA X din lași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2018, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 20 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.319 alin.(1) și (20) lit.a), c) și h), coroborat cu art.68 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că numerotarea acestora este nesevențială, nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2018 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei x 10%=S lei).

III.Din analiza documentației existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a motivelor invocate de contestatoare, precum și a prevederilor legale în vigoare, se reține:

1.Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, cauza supusă soluționării este dacă aceasta mai produce efecte juridice în condițiile în care a fost înlocuită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor

de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, prin care organele de inspecție fiscală au înțeles să modifice decizia de impunere emisă anterior, în sensul corectării erorilor materiale privind impozitul pe venit stabilit suplimentar.

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la PFA X, au stabilit în sarcina doamnei X, CNP X, un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2018, astfel:

- suma de S lei pentru anul 2014;
- suma de S lei pentru anul 2015;
- suma de S lei pentru anul 2016;
- suma de S lei pentru anul 2017;
- suma de S lei pentru anul 2018.

Această decizie a fost înlocuită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, întrucât, în conținutul acesteia a fost identificată o eroare materială, în sensul că impozitul pe venit aferent anului 2016, stabilit prin raportul de inspecție fiscală, nu corespunde cu impozitul pe venit aferent acestui an înscris în decizia de impunere.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție fiscală a transmis contestatareii decizia de impunere corectată, aceasta având același număr cu cea inițială, data fiind diferită, respectiv 12.02.2020, cu mențiunea că acest act îl înlocuiește pe cel emis inițial și că erorile materiale constatate nu modifică constatările fiscale inițiale.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

(3) În cazul în care, după comunicarea actului administrativ fiscal, organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului/plătitorului un act de îndreptare a erorii materiale.

(4) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil/plătitor, organul fiscal procedează astfel:

a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului/plătitorului actul de îndreptare a erorii materiale;

b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(5) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial”.

Din prevederile legale, mai sus explicitate, se reține că, în situația în care organul fiscal, după comunicarea actului administrativ fiscal, constată că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului un act de îndreptare a erorii materiale. Prin erori materiale se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrativ fiscale. Totodată, actul de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și poate fi contestat în condițiile în care putea fi contestat actul inițial.

Din analiza documentelor existente la dosar, se constată că în Decizia de impunere nr. X, la anul 2016, au fost înscrise alte sume decât cele înscrise în raportul de inspecție fiscală, inclusiv în ceea ce privește impozitul pe venit.

Astfel, în Decizia de impunere nr. X, la anul 2016 este înscris:

-suma de S lei, la rubrica “Venit net anual impozabil recalculat/stabilit de organele de inspecție fiscală”;

Suma de S lei la rubrica “Venit net anual impozabil evidențiat în decizia de impunere”;

-suma de S lei la rubrica “Diferența de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală”;

-suma de S lei la rubrica “Impozit pe venitul net anual impozabil stabilit prin decizia de impunere anuală”;

-suma de S lei la rubrica “Impozit pe venitul net anual impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală”;

-suma de S lei la rubrica “Impozit pe venitul net anual stabilit de organele de inspecție fiscală în plus”.

În aceeași decizie, la pct.2.2 “Motivul de fapt” sunt înscrise următoarele sume:

-suma de S lei la rubrica “Norma de venit”, cu un impozit pe venit în sumă de S lei, conform declarațiilor depuse;

-suma de S lei la rubrica “Venit brut total”, cu un impozit pe venit în sumă de S lei, stabilite de organele de inspecție fiscală;

-suma de S lei la rubrica “Venit brut total”, cu un impozit pe venit în sumă de S lei, diferențe stabilite la control;

-suma de S lei la rubrica "Impozit net suplimentar".

Astfel, pentru anul 2016, sumele din raportul de inspecție fiscală nu corespund cu cele din decizia de impunere, contestată inițial, iar sumele din decizia de impunere pentru Anul 2016, contestată inițial, nu corespund cu sumele de la pct.2.2 "Motivul de fapt" din aceeași decizie.

În consecință, urmare corecției survenită prin modificarea Deciziei de impunere nr. X, prin emiterea unei noi decizii, respectiv Decizia de impunere nr. X, Decizia de impunere nr. X nu mai produce efecte față de terți, fiind anulată prin înlocuire, astfel încât Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constată ca fiind fără obiect contestația îndreptată 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.X.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță, se reține că ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unei decizii de impunere care nu mai produce efecte juridice, astfel încât **contestația formulată de doamna X este lipsită de obiect**, conform prevederilor art. 279 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și potrivit pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;",

2.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție au stabilit că petenta datorează impozitul pe venit în sumă de S lei ca urmare a impozitării în sistem real a veniturilor realizate, în condițiile în care aceasta a desfășurat alte activități decât cele pentru care a fost autorizată, activitățile desfășurate neîncadrându-se în cele pentru care impozitarea se face la norma de venit

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la PFA X, au stabilit în sarcina doamnei X, CNP X, un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2018.

Impozitul pe venit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

Potrivit certificatelor de înregistrare fiscală, PFA X este autorizată să efectueze activitatea prevăzută la cod CAEN 9329 -"Alte activități recreative și distractive n.c.a."

În anul 2014, PFA X, încasează suma de S lei, de la S.C. X S.R.L. Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului de servicii nr.X și de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă "oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului."

În contracte se mai prevede:

"1.2 Tipul de activități optimizare SEO includ:

- primire articole scrise de CLIENT pentru a fi folosite în demersul PRESTATORULUI DE SERVICII;
- servicii privind tehnologia informației;
- activități ale portalurilor web și a activităților conexe;
- activități ale portalurilor web;
- monitorizare site aflat în posesia CLIENTULUI;
- re-optimizare denumire site aflat în posesia CLIENTULUI;
- re-organizare meta taguri, H1, H2, permalink-uri, aferente siteului aflat în posesia CLIENTULUI;
- contactare proprietari bloguri/siteuri;
- consultanță în Tehnologia Informației;
- negociere cu proprietari bloguri/siteuri;
- trimitere specificații tehnice pentru linkuri proprietarilor;
- monitorizare apariție linkuri/advertoriale;
- administrare relație/comunicație cu proprietari;
- centralizare advertoriale publicate pe toate blogurile;
- centralizare linkuri publicate pe toate blogurile;
- management financiar achiziții linkuri/advertoriale;
- efectuare plăți către bloggeri din contul sau sursa financiară a CLIENTULUI (plata advertorialelor, linkurilor și a bloggerilor se face direct de la CLIENT către blogger);
- centralizare operațiuni financiare;
- alegere, înscriere, monitorizare cu directoare de site-uri;
- monitorizare constantă a evoluției pozițiilor în SERP a site-ului propriu;
- monitorizare constantă a evoluției pozițiilor în SERP a concurenței."

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Veniturile aferente anului 2014, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 43 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO,

-facturile emise nu respectă prevederile art.155 alin.(1) și (19) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu este specificată data la care au fost prestate serviciile;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate;

-în anul 2014, doamna X a fost salariată a S.C. X S.R.L. Iași.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2014 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2015, PFA X, încasează suma de S lei, astfel: suma de S lei de la S.C. X S.R.L. Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului de servicii nr.X și suma de S lei de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2015, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 26 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.155 alin.(1) și (19) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu este specificată data la care au fost prestate serviciile;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate;

-în anul 2015, doamna X a fost salariată a S.C. X S.R.L. Iași.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2015 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2016, PFA X, încasează suma de S lei, astfel: suma de S lei de la S.C. X S.R.L. Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului de servicii nr.X și suma de S lei de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2016, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 76 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.319 alin.(1) și (20) lit.a), c) și h), coroborat cu art.68 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că

numerotarea acestora este nesevențială, nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2016 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2017, PFA X, încasează suma de S lei de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2017, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 46 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.319 alin.(1) și (2) lit.a), c) și h), coroborat cu art.68 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că numerotarea acestora este nesevențială, nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2017 un

impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei (S lei -S lei venituri declarate de petentă la norma de venit) și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (Slei -S lei impozit declarat de petentă).

În anul 2018, PFA X, încasează suma de S lei de la PFA X din Iași, reprezentată prin domnul X, în baza Contractului nr.X.

Obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului.”

În contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului.

Conform contractelor de prestări servicii, a facturilor emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO, activitate impozitată în sistem real conform Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile aferente anului 2018, în sumă de S lei au fost încasate prin bancă, pe baza unui număr de 20 facturi emise, pentru care au fost prezentate devize de calcul în care sunt enumerate servicii specifice de SEO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, facturile și devizele de lucrări prezentate făcând referire la prestări de activități de SEO;

-facturile emise nu respectă prevederile art.319 alin.(1) și (20) lit.a), c) și h), coroborat cu art.68 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că numerotarea acestora este nesevențială, nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât nu există premise pentru impozitarea veniturilor pe baza normelor de venit, activitatea desfășurată neputând fi identificată cu cea pentru care s-a obținut autorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2018 un impozit pe venit în sumă de S lei, în sistem real, pe baza prevederilor art.11 alin.(1), art.68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un venit suplimentar în sumă de S lei și un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei x 10%=Slei).

În drept, art.46 alin.(2) și art.49 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.46-(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.”

“Art.49-(1) În cazul contribuabililor care realizează venituri comerciale definite la [art. 46](#) alin. (2), venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.”

(2) Ministerul Finanțelor Publice elaborează nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, care se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice, în conformitate cu activitățile din Clasificarea activităților din economia națională - CAEN, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997, cu modificările ulterioare.”

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabil prevederile art.67 alin.(1) și 69 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.67- (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii și veniturile din profesii liberale, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.”

“Art.69-(1) În cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale definite la [art. 67](#) alin. (2), venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.

(2) Ministerul Finanțelor Publice elaborează nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, care se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice*), în conformitate cu activitățile din [Clasificarea activităților din economia națională - CAEN](#), aprobată prin ordin al președintelui Institutului Național de Statistică. Direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, respectiv a municipiului București au următoarele obligații:

a) stabilirea nivelului normelor de venit;

b) publicarea acestora, anual, în cursul trimestrului IV al anului anterior celui în care urmează a se aplica, precum și a coeficienților de corecție stabiliți prin consultarea consiliilor județene/Consiliului General al Municipiului București, după caz.”

Speței îi sunt aplicabile și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.2875/2011 privind aprobarea Nomenclatorului activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri comerciale, care prevede în Anexa 1-

NOMENCLATORUL activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri comerciale, cu modificările și completările ulterioare, la poziția 40:

Dresură de animale	- 0162: Activități auxiliare pentru creșterea animalelor
	- 9329: Alte activități recreative și distractive n.c.a
	- 9609: Alte activități de servicii n.c.a.

la poziția 57:

Organizarea de cursuri sportive, de activități de întreținere și înfrumusețare fizică	-9313: Activități ale centrelor de fitness
	-9319: Alte activități sportive
	-9329: Alte activități recreative și distractive n.c.a
	-9604: Activități de întreținere corporală

și la poziția 58:

Organizarea de activități distractive în discoteci, distracții populare și zodiac cu papagal	-9321: Bâlciuri și parcuri de distracții
	-9329: Alte activități recreative și distractive n.c.a

Aceleași prevederi se regăsesc și în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.925/2017 privind aprobarea Nomenclatorului activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri din activități de producție, comerț, prestări de servicii.

Din prevederile legale de mai sus, rezultă că numai pentru anumite activități din codul CAEN 9329-” Alte activități recreative și distractive n.c.a”, și anume: dresură de animale, organizarea de activități sportive, de activități de întreținere și înfrumusețare fizică și organizarea de activități distractive în discoteci, distracții populare și zodiac cu papagal, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

-obiectul contractelor îl reprezintă “oferirea de servicii de optimizare seo (search engine optimization) pentru site-ul aflat în posesia clientului”;

-nu există contracte de prestări servicii pentru activități distractive și recreative, conform contractelor de prestări servicii, a facturilor

emise și a devizelor de lucrări, activitatea prestată de petentă este cea de SEO;

-în contracte nu este precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului;

-în facturile emise nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor, numerotarea acestora este nesevențială;

-nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate;

-în anii 2014 și 2015, doamna X a fost salariată a S.C. X S.R.L. Iași.

Astfel, petenta nu a desfășurat activitățile pentru care a fost autorizată, cod CAEN 9329- "Alte activități recreative și distractive n.c.a", ci activități de SEO, pentru care venitul net nu se poate determina pe baza normelor anuale de venit.

În ceea ce privește modul de întocmire al facturilor, speței îi sunt aplicabile, până la data de 31.12.2015, prevederile art.155 alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

"Art.155-(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#) ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125[^]1](#)

alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”,

iar începând cu data de 01.01.2016, cele ale art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.350-(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 316](#), ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 316](#) ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 266](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, facturile emise nu respectă prevederile legale de mai sus, în sensul că: numerotarea acestora este nesevențială, nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor.

Mai mult decât atât, nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate.

Astfel, sarcina probei de a dovedi actele și faptele care au stat la baza înregistrărilor revine contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor. În acest sens, se reține că deținerea unor facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile menționate în contracte, dacă petenta nu justifică necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate și nu dovedește faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, cerințe ce pot fi îndeplinite numai prin prezentarea de către aceasta a unor documente care să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Ca o concluzie a celor arătate mai sus, reținem faptul că petenta, prin documentele prezentate organelor de inspecție fiscală, nu a putut să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile și astfel, realitatea prestării acestora.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că corelând activitățile din clasa CAEN 9329, așa cum sunt acestea explicate în nomenclatorul codurilor CAEN, cu punctul 57 din lista activităților pentru care se aplică norma de venit, respectiv activități de organizare de cursuri sportive, activități de întreținere și înfrumusețare fizică, rezultă că natura serviciilor prestate se circumscrie activităților reglementate și pentru care se aplică norma de venit deoarece, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că petenta a prestat astfel de servicii, ci, așa cum rezultă din contractele încheiate cu clienții, acestea au avut ca obiect “activități SEO”, activități pentru care venitul net nu se determină pe baza normelor de venit.

Ținând seama de faptul că activitatea prestată de petentă este cea de SEO, în contracte nefiind precizată modalitatea în care vor fi realizate serviciile ce fac obiectul contractului, că nu toate facturile prezintă deviz de calcul pentru detalierea serviciilor prestate și că în facturile emise nu este specificată data la care au fost prestate serviciile, denumirea serviciilor, în unele cazuri numerotarea acestora fiind nesecvențială, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că activitățile desfășurate de petentă nu corespund celor pentru care s-a obținut

autorizarea, respectiv "Alte activități recreative și distractive n.c.a" și că venitul net anual realizat de petentă nu se determină pe baza normelor de venit, ci pe baza datelor din contabilitate, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1.Constatarea ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulate de doamna **X CNP X**, 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.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**, prin înlocuirea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei de impunere nr. X cu Decizia de impunere nr. X, corectată, prin care au fost îndreptate erorile materiale constatate în cuprinsul titlului de creanță anterior, reprezentat de Decizia de impunere nr. X.

2.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de doamna **X CNP X**, 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.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.