

**DECIZIA nr.114 din 2021**  
privind soluționarea contestației formulate de **XX**,  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. XXR-DGR XX/XX și  
**reînregistrată sub nr. TMR-DGR XX/XX.2020**

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP XX a fost sesizată de Serviciul Juridic din cadrul aceleiași direcții prin adresa nr. XXG\_DEX\_XX/XX, cu privire la soluționarea pe fond a contestației XX, CIF. ROXX, CNP XX cu domiciliul fiscal în XX, str. XX, nr.X, jud. XX, reprezentată de XX, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX/XX și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX/XX emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX/XX.

Prin Decizia nr.XXX din XX, Serviciul Soluționare Contestații X din cadrul Direcție Generale Regionale a Finanțelor Publice XX a dispus:

*„1. suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică XX pentru capătul de cerere a cărui obiect îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX/XX și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX/XX prin care sau stabilit în sarcina acesteia obligații fiscale suplimentare în sumă totală de XX lei, reprezentând:*

- *XX lei taxă pe valoare adăugată;*
- *XX lei contribuții de asigurări sociale de sănătate;*
- *XX lei impozit pe venit. ”*

Împotriva Deciziei nr. XX din XX, XX a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința Civilă nr.XX din XX pronunțată de Tribunalul XX în dosar XX, rămasă definitivă prin Decizia Civilă nr.XX din XX pronunțată de Secția Contencios Administrativ și Fiscal a Curții de Apel XX, s-a dispus:

*„(...)anularea Deciziei nr. XX/XX emisă de DGRFP XX și obligă parata la soluționarea contestației administrative formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la*

*persoane fizice nr. XX/XX și a deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. XX/XX".*

Se reține că, Plângerea penală nr.XXG-XX din XX înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul XX, vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de XX lei reprezentând:

- XX lei - taxă pe valoare adăugată;
- XX lei – impozit pe venit;
- XX lei – contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Având în vedere soluția Tribunalului XX pronunțată prin Sentința Civilă nr.XX, definitivă prin Decizia Civilă nr.XX din XX pronunțată de Curtea de Apel XX în dosar nr.XX, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX prin Serviciul Soluționare Contestații va proceda la soluționarea contestației formulată de XX împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX pentru suma de XX lei, reprezentând taxă pe valoare adăugată;

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX pentru suma de XX lei, reprezentând:

- XX lei contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- XX lei impozit pe venit;

emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.XX din XX de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP XX, pentru sumele ce nu făcuseră obiectul sesizării penale nr.XXG-XX din X.

I. Prin contestația formulată în temeiul prevederilor art.268-270 Cod procedură fiscală, coroborate cu dispozițiile art.7 din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, persoana fizică XX, se îndreaptă împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- 1) Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX ;

- 2) Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX;

- 3) Raportului de inspecție fiscală nr.XX din XX emis de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP XX , prin care solicită să se dispună:

Anularea ca netemeinică și nelegală, a Deciziei de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. XX și a Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de XX, înregistrat sub nr. XX, emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX, Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, pentru următoarele motive:

#### A. Prezentarea situației de fapt

Contestatară XX, în calitate de persoană fizică autorizată, a fost supusă unei inspecții fiscale privind TVA, impozitul pe venit, CAS și CASS pe perioada XX - XX. La finalizarea inspecției fiscale au fost emise Decizia de impunere nr. XX/XX și Raportul de inspecție fiscală nr. XX/XX, prin care, în sarcina acesteia, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare, în cuantum de XX lei reprezentând impozit stabilit suplimentar, de XX lei, reprezentând diferențe TVA și de XX lei reprezentând CASS.

#### B. Argumentele privind nelegalitatea deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală care fac obiectul prezentei contestații

##### B.1 Încălcarea de către organul de inspecție fiscală a obligației de motivare a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală

Petenta consideră că Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală, care fac obiectul prezentei contestații nu sunt motivate adecvat, în ceea ce privește considerarea ca fiind venituri, contravaloarea acelor servicii prestate diverșilor clienți însă nu au încasat efectiv. De asemenea, organul de inspecție fiscală a considerat că fiind fictive diverse servicii care au fost înregistrat în evidența contabilă, fără a motiva convingător aceste susțineri. Astfel, în ceea ce privește TVA deductibilă (filele 10-16), organul fiscal consideră că toți agenți economici care au prestat servicii către petentă ar fi fost folosiți de către aceasta doar pentru a genera TVA deductibilă, în scopul diminuării obligației de plată pentru TVA, iar respectivele servicii ar fi fictive. În opinia organului de inspecție fiscală, fictivitatea acestor cheltuieli este dovedită prin faptul că valoarea facturilor respective este până la XX lei, deci nu trebuie achitate prin bancă, ci doar în numerar, pentru aceste facturi s-au emis chitanțe aproximativ în ziua facturării, iar serviciile nu pot fi verificate (servicii de curățenie, consultanță, închiriere sală de ședințe, birotică). Petenta consideră o asemenea motivare că este făcută cu rea-credință, întrucât operațiunile pentru care s-a dedus TVA sunt făcute cu respectarea legii. Din moment ce legea permite plățile în numerar până la valoarea de XX

lei zilnic, nu poate fi acceptată concluzia organului de inspecție fiscală că respectivele tranzacții ar fi fictive.

De asemenea, organul fiscal consideră că serviciile pot fi considerate ca fiind fictive pentru că nu pot fi verificate. O asemenea concluzie este pur și simplu aberantă, în această logic absurdă orice serviciu care nu este plătit prin bancă ar putea fi considerat ca fiind fictiv. În principiu, serviciile prestate nu au o manifestare fizică, nu se materializează într-un bun palpabil, însă acest lucru nu înseamnă că ele nu au fost prestate. Spre exemplu, serviciile de curățenie sunt acceptate peste și ele au un caracter repetitiv, pentru că aceasta este natura lor, se face curățenie zilnic sau săptămânal. La fel, închirierea unor spații pentru evenimente sau ședințe, nu se materializează în ceva palpabil, însă nu înseamnă că activitățile respective nu s-au desfășurat. De asemenea, organul de inspecție fiscală consideră că în contractele unde petenta a avut calitatea de prestator și nu a facturat serviciile respective, se presupune că a realizat totuși venituri, că au fost încasat sumele respective, însă nu au fost întocmit documente justificative în acest sens. Din nou, o supoziție aberantă, lipsită de orice temei logic. Faptul că s-a prestat unele activități dar clienții au fost rău-platnici și nu au plătit respectivele servicii, nu poate duce la concluzia că ar fi încasat respectivele sume.

Obligația legală a organului fiscal de a motiva decizia de impunere este prevăzută în cuprinsul art. 46 alin. (2) lit. e) și lit. f), coroborat cu prevederile art. 97 din Codul de procedură fiscală, aceasta obligație este întărită de prevederile art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care prevede că *„Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”*.

Dacă s-ar considera, motivarea cuprinsă în actele de control, care fac obiectul prezentei contestații, corespunde cerințelor prevederilor legale menționate imediat mai sus, s-ar încălca dreptul la apărare prevăzut și garantat de art. 24 alin. (1) din Constituția României, precum și prezumția de nevinovăție. Legiuitorul a avut în vedere, atunci când a instituit obligația de a motiva actele administrative fiscale, tocmai respectarea dreptului la apărare al debitorului, care, în exercitarea căilor de atac împotriva actelor de impunere, ar trebui să răstoarne argumentele organelor fiscale. Necesitatea motivării este susținută ca o garanție a respectării legilor și a ocrotirii drepturilor cetățenești. Importanța acestei condiții pentru valabilitatea actelor administrativ trebuie raportată și la jurisprudența Curții Europene de Justiție, care „a impus principiul obligației de motivare a actelor administrative individuale de către autoritățile naționale”. Totodată, motivarea actelor administrative reprezintă o componentă a dreptului la bună administrare, care, în ultimul

deceniu, a căpătat o consacrare europeană și națională, doctrinară și normativă. Motivarea reprezintă una din regulile esențiale care conturează regimul juridic al actelor administrative, enumerate în Secțiunea a II-a a Codului bunei administrații, anexă la Recomandarea Comitetului Miniștrilor referitoare la buna administrație (administrare).

Pe plan național, Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat în repetate rânduri asupra necesității motivării actelor administrative, statuând că *„omisiunea motivării echivalează cu exercitarea excesivă a dreptului de apreciere și cu depășirea marjei legale de apreciere”*. În aceeași ordine de idei *„obligativitatea motivării nu poate fi apreciată doar ca o condiție de formă, ci ca o condiție de legalitate ce vizează fondul actului administrativ. A mai apreciat Înalta Curte că „nemotivarea deciziei face imposibilă verificarea respectării proporționalității măsurii și a celorlalte condiții impuse, potrivit art 53 din Constituție, în cazul restrângerii exercițiului unor drepturi sau libertăți”*. Totodată, *„din perspectiva instanței de judecată, motivarea este esențială pentru a putea face demarcația dintre actul administrativ adoptat în cadrul marjei de apreciere conferite de lege autorității publice de cel adoptat prin exces de puteri, iar „motivările formulate ulterior, în fața instanțelor, prin întâmpinările depuse la dosarul cauzei nu suplinesc motivarea în fapt și în drept a actelor administrative, care trebuie să se regăsească în conținutul actelor atacate. Într-o altă cauză, Înalta Curte a statuat că într-adevăr „motivarea actului administrativ constituie o garanție contra arbitrariului administrației”, cu alte cuvinte o garanție a bunei administrații și aceasta „nu poate fi limitată la indicarea normelor care conferă competența autorității să emită actul respectiv, ci trebuie să conțină elemente de fapt și de drept care să permită, pe de o parte, destinatarilor să cunoască și să evalueze temeiurile și efectele juridice, dar și, pe de altă parte să facă posibilă exercitarea controlului asupra modului în care autoritatea emitentă și-a exercitat dreptul de apreciere conferit de lege”*.

De asemenea, lipsa motivării actului de impunere atrage automat imposibilitatea atacării acestuia în justiție în mod eficient, ceea ce contravine art. 6 alin. (1) din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, articol care garantează dreptul la un proces echitabil, și în lumina căruia sancțiunea nemotivării nu poate fi decât nulitatea. Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului confirmă întrutotul acest punct de vedere. Astfel, Curtea a statuat că *„principiul egalității armelor include obligația de a nu plasa una dintre părți într-o situație net dezavantajoasă în raport cu adversarul ”*. De asemenea, Curtea a apreciat că, în măsura în care procedura nu permite petentului să conteste poziția administrației și să-și apere propria teză, are loc o încălcare a art. 6 alin. (1) din Convenție.

Obligația de motivare este considerată în mod unanim ca fiind o componentă a dreptului la o buna administrare, reflectat expres și distinct în art. 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene. Această exigență are două finalități principale. În primul rând, permite administrației să se justifice în raport cu particularii, având așadar o valență explicativă. Apoi, cei interesați își pot valorifica dreptul la recurs, constituind un mijloc de control judiciar al puterii discreționare a administrației.

Judecătorii Curții de Justiție a Uniunii Europene rețin un concept esențialmente procedural privind obligația de motivare. Această obligație este considerată îndeplinită dacă se indică într-o manieră clară și coerentă motivele de fapt și de drept pe care se bazează decizia emisă împotrivi celor interesați, într-o asemenea modalitate încât să permită judecătorilor Curții să cunoască elementele esențiale ale raționamentului Comisiei. Judecătorul este exigent în privința administrației, care trebuie să ofere o motivare precisă și riguroasă și să răspundă, de asemenea, unui obiectiv de transparență. Cu toate acestea, exigența motivării poate fi graduală. Caracterul suficient al motivării se apreciază în funcție de natura măsurii și de calitatea celor interesați, care dețin un nivel de cunoștințe mai mult sau mai puțin ridicat cu privire la contextul deciziei. În considerarea celor menționate mai sus, se solicită organului de soluționare a contestației să dispună anularea, în tot, a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, care fac obiectul prezentei contestații.

B.2 Organul fiscal și-a încălcat obligația de a examina în mod obiectiv situația fiscală, astfel cum se prevede la art. 7 alin. (2) Cod procedura fiscală.

Organul fiscal a considerat că sumele de bani pe care petenta le-a primit în contul personal au fost veniturile personale. S-a arătat în timpul controlului fiscal că s-a prestat servicii specifice de contabilitate, de director economic și de resurse umane pentru mai multe societăți. Aceste societăți trimiteau bani în cont persoanei fizice pentru a le plăti diverse obligații atât către bugetul statului, cât și față de parteneri comerciali sau salariați din țară. Așadar, aceste sume au fost folosit în interesul acelor societăți, și se putea verifica faptul că s-a făcut plăți în numele și pe seama acelor societăți. De asemenea, organul fiscal a considerat că sunt fictive acele servicii pentru care s-a dedus TVA în valoare de XX lei, deși, după cum s-a arătat mai sus, acele servicii s-au prestat în realitate. Organul fiscal era obligat să facă un control încrucișat la persoanele care au prestat acele servicii. Organul fiscal nu a analizat obiectiv nici situația în care, deși nu s-a încasat contravaloarea serviciilor din unele contracte, totuși s-au considerat că au fost realizate venituri din acele contracte.

Codul de procedură fiscală prevede, la art. 7 alin. (2), o regulă de conduită a administrației fiscale, care se circumscrie principiului general buneii administrării, respectiv de a fi obiectiv cu privire la situația fiscală supusă examinării sale, statuând expres că: *„Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv (...)”*.

Obiectivitatea presupune ca organul fiscal să fie imparțial și să țină cont nu numai de interesul general pe care-l apără atunci când își exercită misiunea și dreptul de apreciere, ci și de interesu administrat, al contribuabilului, în special acela de a plăti obligația fiscală corect datorată. Această opinie cu privire la modul de respectare a obligației de obiectivitate ce incumbă organului fiscal rezultă și din hotărârea Schwiering (cauza C-321/85), în care Curtea a atașat principiului buneii administrării obligația de imparțialitate a autorității atunci când ea statuează cu privire la o situație individuală. Această obligație presupune ca administrația să țină cont nu numai de interesul pe care ea trebuie să-l apere, care este interesul general al societății, ci deopotrivă și de interesul persoanei vizată de decizia administrației. În acest sens, Curtea a reținut că *„această datorie ca și principiul de bună administrare implică, mai ales că atâta timp cât ea statuează, cu privire la situația unui funcționar, autoritatea trebuie să ia în considerare ansamblul elementelor care sunt susceptibile de a determina decizia sa și că, făcând aceasta, ea trebuie să țină cont nu numai de interesul serviciului, dar de asemenea de cel al funcționarului respectiv.”*

În mod similar, în hotărârea pronunțată în cauza T-31/99, Asea Brown, Tribunalul a arătat că *„trebuie observat că printre garanțiile conferite de ordinea juridica comunitara în cadrul procedurilor administrative figurează mai ales principiul buneii administrării la care se atașează obligația instituției competente de a examina cu grija și imparțialitate toate elementele pertinente ale cazului în speță”*. Rezultă astfel o altă abordare și o alta dimensiune a obligației ce incumba administrației, atașată principiului buneii administrării, respectiv cea de examinare cu grija și imparțialitate a tuturor elementelor pertinente ale situației particulare.

Prin urmare, obligația de imparțialitate/obiectivitate cere ca examinarea situației fiscale să fie făcută cu grijă și să ia în considerare interesele ambelor părți implicate în procedură și, pe această bază, respectarea dreptului la un tratament echitabil. Dreptul la un tratament echitabil impune *„obligația ca instituția competentă să examineze cu imparțialitate toate elementele pertinente cazului in speță (...)”*, așa cum arată CJUE în cauza C- 269/90, Technische Universität München c. Hauptzollamt München-Mitte'. *„Dar, în cazurile în care instituțiile Comunității dispun de o astfel de putere de apreciere, respectarea*

garanțiilor conferite de ordinea juridica comunitara în procedurile administrative îmbraca o importanță cu atât mai mult fundamentala. Printre aceste garanții figurează, în special, obligația pentru instituția competentă de a examina, cu grija și imparțialitate, toate elementele pertinente din cazul în speța, dreptul persoanei interesate de a-și face cunoscut punctul sau de vedere ca și cel de a avea o decizie motivata într-o maniera suficientă. Numai în acest fel Curtea poate verifica dacă elementele de fapt și de drept de care depinde exercitarea dreptului de apreciere sunt îndeplinite”. Cu alte cuvinte, în opinia CJUE, principiul imparțialității se declina într-o obligație a administrației de examinare atentă și completă a cazului pe care-l investighează.

B.3 Organul fiscal și-a încălcat obligația de a identifica și lua în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte, așa cum se prevede la art. 7 alin. (3) teza 2 Cod procedura fiscală.

La art. 7 din Codul de procedura fiscală este reglementat, că principiu de conduită al administrației fiscale, principiu rolului activ, care înglobează mai multe componente care, conform jurisprudenței europene, se circumscriu de asemenea principiului buneii administrării. Între acestea menționăm dreptul contribuabilului la luarea în considerare a tuturor circumstanțelor edificatoare în stabilirea situației fiscale, premisa a stabilirii corecte a obligației fiscale pe care o datorează contribuabilul. Acest drept face obiectul alin. (3) al art. 7, prevederile invocate statuând ca: „(...) În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. ”

Or, așa cum s-a arătat mai sus, echipa de inspecție a omis să administreze și să coroboreze toate probele existente cu privire la cauza supusă soluționării. Procedând astfel, organul fiscal nu a examinat toate faptele relevante pentru stabilirea situației fiscale corecte. De altfel, și acest principiu de conduita, constând în obligația luării în considerare, de către organul fiscal, a tuturor circumstanțelor edificatoare fiecărui caz în parte supus examinării sale, este unul care se regăsește și în ordinea juridica a UE, sub forma obligației de diligență care reprezintă una din exigențele principiului buneii administrării, principiu recunoscut ca fiind fundamentul de drept european, așa cum s-a arătat mai sus.

În acest sens, se face referire la hotărârea pronunțată în cauza Schwiering (cauza C-321/85), în care Curtea a atașat principiului buneii administrării obligația de diligență și imparțialitate a autorității atunci când ea statuează cu privire la o situație individuală. Aceasta obligație de diligența implică atât luarea în considerare a ansamblului elementelor relevante pentru luarea, de către administrație, a unei decizii, dar și de a ține cont nu numai de interesul pe care administrația trebuie să-l apere,



care este interesul general al societății, ci deopotrivă și de interesul persoanei vizata de decizia administrației. În acest sens, Curtea a reținut că *„această datorie ca și principiul de bună administrare implică mai ales că atâta timp cât ea statuează, cu privire la situația unui funcționar, autoritatea trebuie să ia în considerare ansamblul elementelor care sunt susceptibile de a determina decizia sa și că, făcând aceasta, ea trebuie să țină cont nu numai de interesul serviciului, dar de asemenea de cel al funcționarului respectiv”*. Așadar, această exigență a bunei administrări care privește examinarea atentă și completa a cazului, impune autorităților administrative un demers activ (rol activ), ca o consecință a principiului “inchizitorial” care guvernează procedurile administrative. În acest sens este și jurisprudența instanțelor naționale: „Astfel, în conformitate cu prevederile art.7 C. proc. fisc., organele de inspecție fiscală au nu numai dreptul de a solicita și utiliza toate informațiile și documentele necesare determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului, obligația de a lua toate măsurile necesare în acest sens.

B.4 Organul de inspecție fiscală a extins nelegal controlul și asupra conturilor personale ale petentei. Deși, prin avizul de începere a inspecției fiscale nr. XX/XX, s-a stabilit că inspecția fiscală se realizează cu privire la activitatea profesională, totuși, în mod nepermis, echipa de inspecție a făcut verificări și asupra conturilor personale, astfel cum sunt enumerate la filele 4 și 5 din RIF, încălcând astfel prevederile Legii nr. 677/2001, privind protecția datelor cu caracter personal.

Conform art.3 lit. a) din Legea nr. 677/2001, date cu caracter personal sunt orice informații referitoare la o persoană fizică identificată sau identificabilă, așadar inclusiv contul bancar. Conform art. 5 alin. 1 din Legea nr. 544/2001, orice prelucrare de date cu caracter personal poate fi efectuată numai dacă persoana vizată și-a dat consimțământul în mod expres și neechivoc pentru aceea prelucrare. Legal era ca echipa de inspecție fiscală să verifice doar contul deschis pe CIF XX și anume contul pentru activitatea profesională.

În drept, se întemeiază contestația pe prevederile din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Legea nr. 554/2004 a Contenciosului administrativ, etc., astfel cum au fost invocate în susținerea fiecărui petit în parte, precum și jurisprudența CJUE invocată supra.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP XX au efectuat inspecția fiscală la persoana fizică XX, concluziile fiind concretizate în Raportul de inspecție fiscală nr.XX din XX care a stat la baza emiterii

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX/ XX și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX/XX.

Perioada verificată este ianuarie XX- decembrie XX

Forma de exercitare a profesiei:

Persoană fizică fără personalitate juridică care desfășoară profesii liberale, înscrisă în Tabloul experților contabili și a contabililor autorizați ai CECCAR Timiș cu carnetul nr. XX.

Obligațiile fiscale supuse verificării fiscale sunt: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit, contribuții de asigurări sociale, contribuții de asigurări sociale de sănătate. Obiectivele avute în vedere de organul de inspecție fiscală sunt: verificarea bazelor de impunere a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil față de bugetul general consolidat al statului, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile.

Taxa pe valoarea adăugată

Contribuabilul desfășoară pe teritoriul României operațiuni impozabile, care intra în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 literele a)-d), din L 571/2003 privind Codul fiscal și art. 268 lit. a)-d) din L 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv prestări de servicii în domeniul financiar contabil către persoane juridice și persoane fizice autorizate. Contribuabilul este înregistrat în scopuri de TVA de la data XX-XX, fiind atribuit CIF.ROXX. Înregistrarea în scopuri de TVA a fost efectuată conform prevederilor art.153 alin. 1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prin opțiune. În perioada XX-XX persoana impozabilă XX a fost scoasă din categoria plătitorilor de TVA, conform art. 152 alin.(7) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, la solicitarea acestei (declarația de mențiuni formular 096 înregistrată la organul fiscal competent cu nr. XX/XX), în baza decizie nr. XX/XX, comunicată contribuabilului la data de XX, respectiv datorită faptului că la finele anului XX a realizat o cifră de afaceri în sumă de XX lei inferioară plafonului de scutire TVA. În perioada XX- XX a aplicat regimul special de scutire TVA. Decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA și declarația de mențiuni nr. XX/XX sunt prezentate în anexa nr. 2 (din raportul de inspecție fiscală).

Analiza TVA deductibilă în urma verificării de către organele de inspecție fiscală.

În vederea stabilirii TVA deductibilă aferentă perioadei XX-XX și XX-XX, organele de inspecție fiscală au verificat dacă achizițiile efectuate de persoana impozabilă sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede art.125 alin.(2) lit.a) și art.145<sup>A</sup>1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și modul de respectare a prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă facturile întocmite de către furnizorii de bunuri și servicii cuprind toate informațiile care să le confere calitatea de documente justificative potrivit art.155, alin.(5), respectiv alin.(19) din Legea nr.571/2003, precum și în conformitate cu prevederile Legii 227/2016 privind Codul fiscal. Din verificarea documentelor primare (facturi fiscale) care au stat la baza înregistrărilor TVA în jurnalul de cumpărări, s-a constatat că TVA deductibilă este în sumă de XX lei iar în decontul de TVA persoana impozabilă deduce TVA în sumă de XX lei, ca urmare a nedeclarării tuturor operațiunilor de achiziție în deconturile de TVA. Față de TVA deductibilă înregistrat în jurnalele de TVA, în sumă totală de XX lei. Organul de control a stabilit că nedeductibilă TVA în suma de XX lei astfel:

TVA dedusă nejustificat în sumă de XX lei aferentă achizițiilor fictive de servicii în sumă de XX lei (valoare fără TVA). Situația TVA dedusă în sumă de XX lei din operațiuni fictive este prezentată în anexa nr. 3 din raportul de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada supusă controlului persoana impozabilă a înregistrat în evidența contabilă și a dedus a dedus TVA pentru diverse servicii pe baza de facturilor fără ca aceste servicii să fi avut loc, de la următorii perstatori de servicii:

1. XX CIF ROXX, cu sediul în loc. XX, jud. X, societate radiată la data de XX.

Nr. crt	furnizor	document	document	data document	produse/servicii	valoare	TVA	valoare total	TVA neded	explicații 1
10	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
12	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
14	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
18	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
19	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive

În perioada XX-XX persoana impozabilă a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA pentru servicii de curățenie nejustificate în sumă totală de XX lei din care TVA în de XX lei.

## 2. XX CIF R0XX, cu sediul XX, societate radiată la data de XX.

Nr. crt	furnizor	document	nr. docu-	data docu-	produse/ servicii	valoare	TVA	valoare to-	TVA	explicații 1
			docu-	ment				tal	neded	
40	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictivi
54	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
69	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictivi
73	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictivi
76	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictivi
77	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictivi
78	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictivi
80	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictivi
85	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictiv.
88	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictiv.

În perioada XX-XX persoana impozabila a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA pentru servicii de curățenie nejustificate în sumă totală de XX lei din care TVA în de XX lei.

## 3. XX CIF ROXX, cu sediul in XX, societate radiată la data de XX.

Nr. crt	furnizor	document	nr. docu-	data docu-	pro-	valoare	TV	valoare to-	TVA	explicații 1
			docu-	ment	duse/ servicii		A	tal	neded	
68	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
71	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
74	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
89	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
90	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
91	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
94	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive

În perioada XX-XX persoana impozabilă a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA pentru servicii nejustificate de reparații și întreținere sediu firmă în sumă totală de XX lei din care TVA în sumă de XX lei.

## 4. XX si XX ambele cu CIF ROXX, cu sediul în XX, societate radiată la data de 1XX

crt.	furnizor	document	nr. do-	data docu-	produse/	valoare	TVA	valoare	TVA ne-	explicații 1
			document	ment	servicii			total	ded	
97	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
98	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
99	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX

100	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
101	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
102	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
103	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
104	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
105	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
106	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
107	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive

În perioada XX-XX persoana impozabilă a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA pentru servicii nejustificate de curățenie în sumă totală de XX lei din care TVA în sumă de XX lei.

### 5. XX CIF ROXX, cu sediul in loc. XX, jud. XX

crt	furnizor	document	nr. document	data document	produse/servicii	valoare	TVA	valoare total	neded	explicații 1
66	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
81	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
83	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
84	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
86	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
95	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
101	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
104	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
107	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
108	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
109	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
110	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
111	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
114	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
116	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive
118	Diamond Moments	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operatiuni fictive

În perioada XX-XX persoana impozabilă a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA pentru servicii nejustificate de închiriere sala ședințe în sumă totală de XX lei din care TVA în suma de XX lei.

**6. XX LCIF XX, cu sediul în loc. XX jud. XX, societate radiată.**

Nr. crt	furnizor	document	nr. docu-	data docu-	produse/ servicii	valoare	TVA	valoare total	TVA nedec	explicații 1
15	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
16	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
96	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive

În perioada XX-XX persoana impozabila persoana impozabilă a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA pentru servicii nejustificate de achiziții materiale în sumă totală de XX lei din care TVA în suma de XX lei.

**7. XX CIF ROXX, cu sediul în loc. XX, jud. XX societate radiată la data de XX.**

Nr. crt	furnizor	document	nr. docu-	data docu-	produse/ servicii	valoare	TVA	valoare total	TVA nedec	explicații 1
51	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive

La data de XX persoana impozabila a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA aferenta unor servicii nejustificate în suma de XX lei din care TVA dedus în sumă de XX lei

**8. XX CUI ROXX, cu sediul în mun. XX**

Nr. crt	furnizor	document	nr. docu-	data docu-	produse/ servicii	valoare	TVA	valoare total	TVA nedec	explicații 1
53	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
59	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
79	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive
87	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive

În perioada XX-XX persoana impozabilă a înregistrat în evidența contabilă servicii de consultanță nejustificate în sumă de XX lei din care TVA dedus în sumă de XX lei.

**9. XX CIF R0XX, cu sediul în XX**

Nr. cri	furnizor	document	nr. docu-	data docu-	produse/ servicii	valoare	TVA	valoare total	TVA nedec	explicații 1
3	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
4	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
9	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
60	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX

În perioada XX - XX persoana impozabila a înregistrat în evidența contabilă servicii de transport nejustificate în sumă de XX lei din care TVA dedus în sumă de XX lei.

#### 10. XX CIF ROXX cu sediul înXX

Nr. crt	furnizor	document	nr. document	data document	produse/servicii	valoare	TVA	valoare total	TVA neded	explicații 1
64	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	Operațiuni fictive

La data de XX persoana impozabila a înregistrat în evidența contabilă servicii nejustificate și neidentificabile în sumă de XX lei din care TVA dedus în sumă XX lei.

Contravaloarea facturilor fictive emise de agenții economici enumerați mai sus figurează că au fost achitate în numerar cu chitanță, așa cum reiese din jurnalul de cumpărări, facturile având valori până la limita sumei de XX lei, contribuabilul optând astfel să nu deruleze tranzacții transparente prin conturi bancare, nefiind în situația de a fi tratat ca un cumpărător de bună credință.

Pentru toate societățile comerciale enumerate mai sus cu excepția XX, au în comun faptul că XX deține certificat digital pentru depunerea declarațiilor la organul fiscal. Toate facturile fictive sunt întocmite până la valoarea de XX lei astfel încât, pentru justificarea plății serviciului să nu fie necesară plata prin virament bancar.

Se poate considera astfel că achizițiile înregistrate de la agenții economici enumerați la punctele 1 și 10 au fost fictive, așa cum sunt definite de Legea 241/2005 - "*operațiune fictivă*" = disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. Elementele care conduc la această concluzie sunt pe de-o parte valoarea facturilor de până la XX lei astfel încât să nu fie necesară achitarea acestora prin bancă, plata numai în numerar a în aceeași zi, pe de altă parte facturarea de servicii și achiziții de bunuri a căror realitate nu poate fi verificată, (servicii curățenie, consultanță, închiriere sala ședințe, birotică).

Prin deducerea nejustificată a TVA în suma de XX lei, aferentă operațiunilor ca avut nu au avut loc persoana impozabilă încalcă prevederile art. 145 alin.2) lit.a) din Legea 571/200 Codul fiscal aplicabil până la data de XX și prevederile art. 297 alin.4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu aplicare de la data de XX.

TVA dedusă nejustificat în sumă de XX lei aferentă facturii nr. XX/XX emisă de XX CIF XX neplătitor de TVA, deși factura este emisă cu TVA, operațiunea este fictivă. Prin deducerea nejustificată a TVA în sumă de XX lei fără ca această sumă să fie colectată pe factură persoana impozabilă încalcă prevederile art. 146 alin. 1) lit. a) din legea 571/2003 privind Codul fiscal.

TVA dedusă nejustificat în sumă de XX lei aferentă achiziției de carburant auto și piese de schimb pentru auto destinate autoturismelor care nu au fost utilizate exclusiv pentru activității economice, reprezentând 50% din TVA fără drept de deducere. Nu s-au prezentat documente contabile din care să rezulte că întreg autoturismul a fost utilizat exclusiv pentru activitățile economice și nu a fost utilizat numai în scopul care are legătură cu activitatea economică.

TVA deductibilă în jurnalul de cumpărări și certificat de organul de control este în XX lei. TVA dedusa în decontul de TVA pentru care contribuabilului și-a exercitat dreptul de deducere este în sumă de XX lei. Pentru TVA în suma de XX lei persoana impozabilă nu și-a exercitat dreptul de deducere. Echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica achizițiile pentru care nu și-a exercitat dreptul de deducere, astfel că din TVA deductibil în sumă de XX lei înregistrat în jurnalele de cumpărări pe baza facturilor, organul de inspecție fiscală a stabilit TVA fără drept de deducere în sumă de XX lei.

Suplimentar, organul de control a acordat deductibilitate pentru TVA în sumă de XX lei aferente achizițiilor efectuate în perioada XX-XX, în sumă de XX lei care au fost destinate realizării operațiunilor taxabile. În perioada XX - XX, persoana impozabilă a aplicat nejustificat regimul special de scutire TVA prevăzut pentru întreprinderi mici, ascunzând o cifră de afaceri de XX lei. Organul de control a reconsiderat calitatea persoanei din neplătitor de TVA în plătitor de TVA obligat la taxarea operațiunilor prestate în perioada XX - XX și a acordat drept de deducere pentru TVA în suma de XX lei, conform prevederilor Normele metodologice date în aplicarea art. 152 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal. Din achizițiile efectuate în perioada XX - XX organul de control nu a acordat deductibilitate pentru achizițiile prezentate în anexa nr. 20, întrucât nu îndeplineau condițiile prevăzute de lege, respectiv nu conțineau TVA, provenind de la persoane neînregistrate în scopuri de TVA în parte, iar în parte erau operațiuni fictive, fără conținut economic.

#### Recapitulatie TVA deductibila

TVA dedusa conform deconturi TVA	XX lei;
TVA deductibila din jurnalele de cumpărări	XX lei;
TVA dedusa suplimentar de organul de control	XX lei
TVA cu drept de deducere stabilit la control:	XX lei
TVA nedeductibila fiscal	XX lei (XX lei - XX lei - XX lei = XX lei)

- XX lei TVA nedeductibilă fiscal stabilita de organul de control din total TVA deductibilă în sumă de XX lei;

-XX lei TVA deductibilă pentru care persoana impozabila nu si-a exercitat dreptul de deducere;

- XX lei TVA acordată la deductibilitate în perioada XX - XX.



### Analiza TVA colectată

În perioada verificată, persoana impozabilă colectează prin deconturi TVA în sumă de XX lei. TVA înscrisă în jurnalele de vânzări este în sumă de XX lei și provine din prestările de servicii de contabilitate, expertiză și consultanță în domeniul economic facturate de impozabila. Față de TVA colectată în deconturile de TVA organul de control a colectat TVA suplimentar TVA în sumă de XX lei, pentru următoarele operațiuni :

TVA colectată suplimentar în sumă de XX lei aferentă serviciilor prestate în sumă de XX lei facturate și ulterior stornate (un număr de XX facturi stornate în perioada supusă verificării) fără a fi justificată reducerea bazei impozabile conform prevederilor art.138 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare aplicabile până la data de XX și conform prevederilor art. 287 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu aplicare de la data de XX.

TVA colectată suplimentar în sumă de XX lei aferentă serviciilor de contabilitate prestate, facturate și înregistrate în jurnalele de vânzări dar nedeclarate în deconturile de TVA. Prin nedeclararea în deconturi a TVA colectată în sumă de XX lei persoana impozabilă încalca prevederile art. 156<sup>2</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicare până la data de XX și prevederile art. 323 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu aplicare de la data de XX.

TVA colectată suplimentar în sumă de XX lei aferentă serviciilor prestate și nefacturate a căror contravaloare în euro a fost încasată în contul XX deschis la XX pe Codul numeric personal, de la următorii beneficiari:

1. XX CUI XX, societate radiată la data de XX. În fapt persoana fizică XX a avut calitatea de contabil șef la XX în baza contractului de muncă nr. XX, înregistrat în XX din data de XX. În anul XX în baza contractului de muncă XX venitul net salarial fiind în sumă de XX lei. Persoana fizică a încasat în contul bancar suma de XX euro, (respectiv XX lei la curs valutar BNR din data plății), aferent perioadei XX - XX de la XX, plata acestei sume s-a efectuat din contul bancar deținut de XX. Organul de control constată că peste valoarea salariului net suma de XX lei, persoana fizică XX a încasat suma de XX lei reprezentând venit fără ca această sumă să fie facturată, înregistrată în evidența contabilă venitul impozabil și TVA colectată, declararea acestuia la organul fiscal. Organul de control constată că s-au încasat venituri din activități independente în sumă de XX lei, ce exced veniturilor din salarii, fără să colecteze TVA. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX lei organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută și

include și TVA.

2. În luna mai XX, s-a încasat suma netă de XX euro (XX lei) de la persoana fizică XX, fără să întocmească factura și fără să înregistreze în evidența contabilă venitul impozabil și TVA colectată. Suma de XX euro a fost plătită din XX, la explicații privind natura plății are mențiune salar, fără însă ca persoana fizică care a încasat venitul să aibă încheiat vreun contract de muncă cu persoana fizică mai sus plătitoare. Organul de control constata că s-a încasat venituri din activități independente în sumă de XX euro (XX lei) fără să colecteze TVA. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX euro (XX lei) organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută și include și TVA.

3. În perioada XX - XX, XX a încasat suma de XX euro de la XX fără să întocmească factura și fără să înregistreze în evidența contabilă venitul impozabil și TVA colectată. Suma de XX euro a fost plătită din contul bancar din România deschis la XX. La explicații privind natura plății în extrasele de cont este scris salar, contabilitate, diverse plăți, bilete avion. Persoana autorizată Puiulet Simona Mariana a încheiat cu XX contract de prestări servicii contabilitate nr.XX/XX pentru care serviciile efectuate vor fi plătite conform facturilor emise, fără să întocmească facturi pentru serviciile prestate. Din verificarea extrasului de cont în euro organul de control a constatat că XX a încasat în contul personal suma de 1XX euro (respectiv contravaloarea de XX lei) de la XX pentru serviciile de contabilitate prestate fără să întocmească facturi. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX euro (XX lei) organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută și include și TVA.

4. În perioada XX - XX, s-a încasat în contul personal al persoanei fizice, în euro de la XX suma de XX euro, (XX lei la cursul valutar din data plății), fără să se întocmească facturi și fără să înregistreze în evidența contabilă, fără să colecteze TVA. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX euro (XX lei) organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite la cota standard de TVA de 24% având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA. Societatea comercială XX a fost furnizoare de facturi fictive în sumă de XX lei (inclusiv TVA) pentru XX pentru înregistrarea de TVA deductibil în scopul diminuării TVA de plată datorat bugetului de stat.

5. În perioada XX - XX, persoana fizică a încasat de la XX cu sediul în XX a efectuat plățile în sumă de XX euro, în contul personal al persoanei fizice XX reprezentând contravaloarea facturilor nr. 27, nr. 34, nr. 45, nr. 46 și nr.1 fără ca aceste facturi să fie înregistrate în evidența contabilă, fără să fie colectată TVA. Din verificarea evidenței contabile și a docu-

mentelor primare organul de control a constatat că:

a) factura nr. 1 înregistrată în evidența contabilă a fost emisă către XX SRL, CIF R0XX din XX în sumă de XX lei;

b) factura nr. XX/XX a fost emisă către XX CIF R0XX în sumă de XX lei;

c) factura nr. XX/XX a fost emisă către XX CIF ROXX;

d) factura nr. XX/XX a fost emisă către XX CIF XX în sumă de XX lei;

e) factura nr. XX/.XX a fost emisă către XX CIF XX în sumă de XX lei.

Organul de control concluzionează că XX nu a respectat prevederi privind întocmirea și utilizarea documentelor justificative a veniturilor, întocmind mai multe facturi duble, cu același număr, din care doar o factura a fost înregistrată în evidența contabilă, dublura facturii fiind ascunsă. Contribuabilul nu a prezentat facturile emise către XX. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX euro (XX lei) organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite, la cota standard de TVA de 24% având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

6. În data de XX și XX, persoana fizică XX a încasat în contul personal în euro suma de XX euro (XX lei la cursul valutar BNR din data plății) de la XX și XX pentru servicii de contabilitate (așa cum rezultă din explicația înscrise în extrasul de cont) fără să întocmească facturi, fără se colecteze TVA. Pentru veniturile încasate și nefacturate în suma de XX euro (XX lei) lei organul de control a colectat TVA în suma de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite având în vedere faptul ca prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

7. În perioada XX - XX, persoana fizică XX a încasat în contul personal de euro, cu o frecvență lunară, de la XX, suma XX euro (XX lei la cursul valutar BNR din ziua plății), suma a fost plătită din XX. Organul de control concluzionează din frecvența plății și din comportamentul contribuabilei că încasările respective sunt venituri din serviciile prestate pentru care XX nu a întocmit facturi, nu a colectat XX. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX euro (XX lei) organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA. Suma totală de XX euro.

8. XX CIF XX societate radiată la data de XX. În fapt, persoana fizică XX a avut calitatea de director economic la XX, în baza contractului de muncă nr. XX, înregistrat în XX din data de XX și până la data de XX. În perioada XX - XX în baza contractului de muncă XX a realizat venituri salariale în sumă de XX lei. S-a încasat în contul bancar personal suma

de XX euro (respectiv XX lei la curs valutar BNR din data plății), plățile fiind efectuate din contul bancar deținut de XX deschis în XX. Organul de control constată că din suma încasată de XX lei parte reprezintă veniturile salariale în sumă de XX lei, iar partea din sumă încasată de XX lei, reprezentând venitul său, fără ca această venit să fie înregistrată în evidența contabilă, declarat și facturat de XX. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX lei organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii având în vedere faptul ca prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

9. XX CUI XX, radiată la data de XX. În fapt la data de XX persoana fizică XX a încasat in contul personal suma de XX euro (XX lei la cursul valutar BNR din data plății) de la XXL. În perioada XX - XX d-na XX a avut calitatea de contabil sef, în baza contractului de muncă nr. XX. La rubrica explicații în extrasul de cont pentru plata sumei de XX euro plătitorul XX a menționat “diverse plăți”. Organul de control reține că suma de XX euro reprezintă în fapt un venit plătit d-nei XX pentru activitatea desfășurată, nefiind justificat vreun alt motiv, având în vedere și comportamentul contribuabilului. Pentru veniturile încasate și nefacturate în suma de XX lei organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite, pentru cota standard de TVA de 24%, având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

10. La datele de XX, de XX și de XX persoana fizică XX a încasat de la XX din loc. XX suma de XX euro (XX lei la cursul valutar BNR din data plăți). Sumele încasate au fost virate din contul bancar deschis în Belgia. Nu s-a prezentat niciun un contract de prestări servicii încheiat între persoana fizică XX și XX, dar din comportamentul contribuabilului cât și faptul că sumele de bani au ramas la dispoziția d-nei XX organul de control reține că acestea sumă plătită este aferentă serviciilor de contabilitate prestat de XX către XX, fără ca d-na XX să întocmească factură, să colecteze TVA. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX lei organul de control a colectat TVA în suma de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite, pentru cota standard de TVA de 24%, având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

11. La data de XX, persoana fizică XX a încasat de la XX suma de XX euro (XX lei la cursul valutar BNR din data plăți). Sumele încasate au fost virate din contul bancar deschis în XX. Nu s-a prezentat nici un contract de prestări servicii încheiat între persoana fizică XX și XX, dar din comportamentul contribuabilului cât și din faptul ca sumele de bani au ramas la dispoziția d-nei XX organul de control reține că această sumă plătită este aferentă serviciului contabil prestat de XX către d-lui XX pentru obținerea formularului A1, asa cum rezultă din explicația înscrisă în

extrasul de cont. Nu a fost întocmită factură pentru acest serviciu nu sa colectat TVA. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX lei organul de control a colectat TVA în suma de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite, pentru cota standard de TVA de 24%, având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

12. La data de XX, persoana fizică XX a încasat de la XX suma de XX euro (XX lei la cursul valutar BNR din data plăți). Sumele de bani au fost depuse în numerar în contul bancar în euro al d-nei la Banca ING din XX. Nu s-a prezentat nici un contract de prestări servicii încheiat între persoana fizică XX și XX, dar din comportamentul contribuabilului cât și din faptul că sumele de bani au ramas la dispoziția d-nei XX organul de control reține că această sumă plătită este aferentă serviciilor contabile prestate de XX către XX pentru obținerea formularului A1, așa cum rezultă din explicația înscrisă în extrasul de cont. Nu a fost întocmită factură pentru acest serviciu nu sa colectat TVA. Pentru veniturile încasate și nefacturate în sumă de XX lei organul de control a colectat TVA în suma de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite, pentru cota standard de TVA de 24%, având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

13. La data de XX, persoana fizică XX a încasat de la XX suma de XX euro (XX lei la cursul valutar BNR din data plăți). Sumele încasate au fost virate din contul bancar deschis în Italia. Între persoana fizică XX și XX, nu s-a prezentat nici un contract de prestări servicii încheiat între XX și persoana fizică XX, dar din comportamentul contribuabilului cât și din faptul că sumele de bani au ramas la dispoziția d-nei XX organul de control reține că această sumă plătită este aferentă serviciilor contabile prestate de XX către XX, așa cum rezultă din explicația înscrisă în extrasul de cont. Nu au fost întocmite facturi pentru aceste servicii nu sa colectat TVA.

XX CUI ROXX, cu sediul în mun. XX. Societatea a fost furnizoare de facturi fictive în sumă de XX lei (inclusiv TVA) pentru XX pentru înregistrarea de TVA deductibil în scopul diminuării TVA de plata datorată bugetului de stat. Pentru veniturile încasate și nefacturate de XX lei organul de control a colectat TVA în suma de XX lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite pentru cota standard de TVA de 24%, având în vedere faptul că prețul încasat reprezintă o sumă brută, include și TVA.

TVA colectată suplimentar în sumă de XX lei pentru serviciile prestate de beneficiarii către contribuabil în calitate de expert contabil. Au fost încheiate contracte de prestări servicii de contabilitate dar nu sa facturat lunar serviciul prestat. În cea mai mare parte acești clienți au mandatat pe contribuabil, prin declarația formular 150, să depună declarații fiscale la organul fiscal în baza certificatului atribuit d-nei XX.

Urmare verificării contractelor de prestări servicii, organul de control a constatat că nu toate serviciile de contabilitate au fost facturate, au fost întocmit facturi numai pentru o parte din serviciile prestate. Dovada faptului că serviciile de contabilitate au fost prestate rezultă din declarațiile fiscale depuse la organul fiscal de către d-na XX în baza semnăturii electronice deținute. Cu toate acestea XX nu a facturat în totalitate serviciile respective. D-na XX desfășoară activități economice în mod independent în scopul obținerii de profit fiind organizată ca Persoana Fizică Autorizată, deci nu desfășoară activității în mod gratuit specifice organizațiilor nonprofi.

Au fost identificați 54 de agenți economici client pentru care fie nu au fost emise facturi sau au fost emise parțial. Contravaloarea serviciilor strabiliate prin contracte este mult inferioară valorii de XX lei astfel că aceste servicii puteau fi încasate în numerar.

Prin comportamentul identificat la contribuabil, respectiv de diminuare a bazei impozabile prin diverse moduri (înregistrarea în contabilitate de facturi fictive, încasarea de sume de bani în valută în cont personal de la agenți economici pentru servicii prestate și nefacturate) organul de control reține că a fost încasată contravaloarea serviciilor prestate în sumă de XX lei (fără TVA) în numerar fără să emită facturi și chitanțe. Pentru serviciile în sumă de XX lei de organul de control a colectat TVA în sumă de XX lei. TVA a fost colectată conform prevederilor contractuale în funcție de prețul stabilit. Prețul stabilit incluzând TVA, organul de control a procedat la aplicarea procedurii sutei mărite, iar pentru prețul stabilit fără TVA organul de control a procedat la stabilirea TVA colectat prin aplicarea cotei standard de TVA la valoarea din contract.

Prin nefacturarea serviciilor prestate și necolectarea TVA în sumă de XX lei persoana fizică impozabilă încalcă prevederile art.155 alin.5 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicare până la data de 31.12.2015 și prevederile art. 319 alin.6) lit.a) din Legea 227/2016 privind Codul fiscal.

Persoana fizică autorizată a desfășurat activitatea independentă având, în perioada XX - XX un număr total de XX de salariați. Un număr de XX salariați au avut contracte de muncă până la închiderea activității. Persoana fizică autorizată își continuă activitatea prin intermediul unei societăți comerciale. La radierea ca persoană fizică autorizată portofoliul de clienți a fost preluat de noua societate comercială.

În perioada XX - XX, persoana fizică a solicitat scoaterea din categoria plătitorilor de TVA, în temeiul dispozițiilor art. 152 alin. (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și în baza formularului 096, declarând o cifră de afaceri realizată la XX în sumă de XX lei. Urmare

identificării veniturilor încasate prin contul bancar XX, organul de control a procedat la refacerea cifrei de afaceri. Astfel cifra de afaceri realizată în anul XX este de XX lei superioara plafonului de scutire TVA de XX lei. Contribuabilul a solicitat în mod nejustificat scoaterea din evidența plătitorilor de TVA, ascunzând prin contul personal deschis în euro o mare parte a veniturilor încasate, cifra de afaceri declarată în anul XX a fost diminuată prin nefacturarea serviciilor de contabilitate. Cifra de afaceri de XX lei declarata ca fiind realizată la XX nu justifica necesitatea unui număr de XX salariați încadrați cu norma întregă, în anul XX.

TVA colectata suplimentar în sumă de XX lei pentru serviciile prestate către beneficiarii de către contribuabil în calitate de expert contabil.

Pentru perioada XX - XX, contribuabilul a aplicat regimul special de scutire TVA pentru întreprinderi mici, deși nu avea acest drept, declarând în mod nereal o cifra de afaceri la XX inferioara plafonului de scutire TVA. Organul de control a colectat TVA în sumă de XX la toate serviciile prestate și înregistrate în jurnalul de vânzări în perioada XX - XX. TVA a fost colectata prin aplicarea procedurii sutei mărite, considerându-se că prețul include TVA.

Recapitulație TVA colectata :

TVA colectata conform deconturi TVA	XX lei
<u>TVA colectata stabilita de organul de inspecție fiscala</u>	<u>XX lei</u>
Diferența TVA colectata suplimentar	XX lei

II.C. Constatări privind contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente pe perioada XX - XX.

Cu referire la anul XX, organul de control a constatat și stabilit suplimentar bază impozabilă pentru impozitul pe venit aferent anului XX, în sumă de XX lei, ce constituie baza impozabila pentru contribuțiile de asigurări sociale de sănătatea (CASS), conform prevederilor art.296<sup>21</sup> și art.296<sup>22</sup> alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Pentru venitul stabilit suplimentar în sumă de XX lei s-a calculat CASS datorat în sumă de XX lei, prin aplicarea cote de 5,5% asupra venitului suplimentat conform prevederilor art. 296<sup>18</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Cu referire la anul XX, organul de control a constatat și stabilit suplimentar bază impozabilă pentru impozitul pe venit aferent anului XX, în sumă de XX lei, ce constituie baza impozabila pentru contribuțiile de asigurări sociale de sănătatea (CASS), conform prevederilor art.296<sup>21</sup> și art.296<sup>22</sup> alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Pentru venitul stabilit suplimentar în sumă de XX lei s-a calculat CASS datorat în sumă de

XX lei, prin aplicarea cote de 5,5% asupra venitului suplimentat conform prevederilor art. 296<sup>18</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Cu referire la anul XX, organul de control a constatat și stabilit suplimentar bază impozabilă pentru impozitul pe venit aferenta anului XX, în sumă de XX lei, ce constituie baza impozabilă pentru contribuțiile de asigurări sociale de sănătate (CASS), conform prevederilor art.296<sup>21</sup> și art.296<sup>22</sup> alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Pentru venitul stabilit suplimentar în sumă de XX lei s-a calculat CASS datorat în sumă de XX lei, prin aplicarea cote de 5,5% asupra venitului suplimentat conform prevederilor art. 296<sup>18</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Cu referire la anul 2016, organul de control a constatat și stabilit suplimentar bază impozabilă pentru impozitul pe venit aferenta anului XX, în sumă de XX lei, ce constituie baza impozabilă pentru contribuțiile de asigurări sociale de sănătate (CASS), conform prevederilor art.170 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal. Pentru venitul stabilit suplimentar în sumă de XX lei s-a calculat CASS datorat în sumă de XX lei, prin aplicarea cote de 5,5% asupra venitului suplimentat conform prevederilor art. 156 lit.(a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

#### II.D. Constatări privind impozitul pe venit pe perioada XX -XX.

Determinarea bazei de impozitare a impozitului pe venit privind anul XX, s-a emis decizia de impunere pentru plăți anticipate pentru contribuabil cu obligația de plată anticipată pentru activitatea desfășurată prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de XX lei. Contribuabilul depune declarația privind venitul realizat pe anul XX formular cod 200 cu un pierdere fiscală în suma de XX lei. Decizia de impunere anuală pe anul XX are ca rezultat final o diferență de impozit de restituit în sumă de XX lei.

Organul de control a procedat în conformitate cu prevederile OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală la verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile.

Urmare a verificării efectuate s-a constatat faptul, contribuabilul a depus declarația privind veniturile realizate pe anul XX care se regăsesc în evidența fiscală la A. J.F.P. XX.

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți s-au constatat următoarele sume:

Denumire	Declarant	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	XX	XX	XX	XX
Cheltuieli deductibile	XX	XX	XX	XX
Venit net/pierdere	XX	XX	XX	XX

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



Față de venitul brut înregistrat în evidența contabilă în sumă de XX lei, organul de control a stabilit un venit suplimentar în sumă de XX lei provenind din următoarele operațiuni:

Venit brut stabilit suplimentar în suma de XX lei aferent veniturilor încasate de la clienți pentru care au fost întocmite contracte de prestări servicii dar nu au fost emise facturi și chitanțe pentru sumele încasate, veniturile nefiind înregistrate în contabila. În baza prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală organul de control apreciază, contribuabilul a încasat în numerar suma de XX lei fără să întocmească chitanțe. Elementele relevante care conduc la aceasta constatare sunt contractele întocmite cu clienții persoana fizice și persoane juridice, existența semnăturii electronice pentru depunerea declarațiilor fiscale de către contribuabil pentru acești clienți, deci elemente care demonstrează efectuarea serviciului de contabilitate.

Venit brut în sumă de XX lei, reprezentând venituri încasate în contul personal XX deschis în euro, de la diverși clienți, servicii nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă, respectiv de la XX lei, de la XX lei, de la XX suma de XX, de la XX suma de XX lei și de la XX suma de XX lei. Organul de control apreciază că XX lei, reprezentând contravaloarea în lei a încasărilor efectuate în contul deschis în euro la XX, sunt încasări din activitatea economică desfășurată în mod independent de expert contabil, în baza elementelor relevante, respectiv repetitivitatea încasărilor, explicațiile din extrasul de cont, faptul că sumele de bani au rămas la dispoziția contribuabilei. Conform prevederilor art. 48 alin.2 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității. Organul de control constata că contribuabila nu înregistrează în evidența contabilă toate veniturile. Prin neîntocmirea de facturi pentru serviciile contabile executate în suma de XX lei (valoare fără TVA) contribuabilul încalcă prevederile OMFP 170/2015 pentru aprobarea reglementărilor contabile în partidă simplă.

Contribuabilul înregistrează în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În declarația anuală de venit cod 200 depusă pentru anul XX, contribuabilul declară cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În urma inspecției fiscale, organul de control a constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de XX lei reprezentând achiziții efectuate pe baza unor documente și operațiuni fictive. Conform prevederilor art. 11 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la stabilirea unui impozit sau taxă autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia. Organul de control

nu ia în considerare cheltuielile în suma de XX lei întrucât acestea sunt fictive, nu au fost realizate și provin de la agenți economici cu comportament fiscal inadecvat. Aceste operațiuni se încadrează în definiția prevăzută de Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sunt disimulări ale realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. Evidența contabilă a furnizorilor de operațiuni fictive este condusă de XX, iar facturile au fost întocmite de o salariată a contribuabilului, așa cum rezultă din nota explicativă.

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de XX lei organul de control a procedat și la calcularea CASS datorat în sumă de XX lei ce constituie cheltuieli deductibile fiscal, astfel că venitul net impozabil stabilit de inspecția fiscală este în sumă de XX lei pentru care se datorează un impozit pe venit în suma de XX lei. Urmare a inspecției fiscale efectuate venitul net se modifica de la venit în sumă de XX lei la venit în sumă de XX lei, stabilindu-se suplimentar un venit net în sumă de XX lei. Pentru venitul stabilit suplimentar în sumă de XX lei, organul de control a stabilit suplimentar un impozit pe venit în sumă de XX lei, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% conform prevederilor art. 43 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicare până la data de 31.12.2015.

Pentru anul XX, s-a emis decizia de impunere pentru plăți anticipate cu obligația de plată anticipată pentru activitatea desfășurată prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de XX lei. În conformitate cu art. 83, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul depune declarația privind veniturile realizate cod 200 cu un venit net în sumă de XX lei. Decizia de impunere anuală pe anul XX are ca rezultat final o diferență de impozit de plată în sumă de XX lei. Organul de control a procedat în conformitate cu prevederile Codului de procedură verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației contabile. Urmare a verificării efectuate s-a constatat faptul, contribuabilul a depus declarația privind veniturile realizate pe anul XX care se regăsesc în evidența fiscală la A. J.F.P. XX

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți s-au constatat următoarele sume:

Denumire	Declarant	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	XX	XX	XX	XX
Cheltuieli deductibile	XX	XX	XX	XX
Venit net/pierdere	XX	XX	XX	XX

Față de venitul brut înregistrat în evidența contabilă în sumă de XX lei, organul de control a stabilit un venit suplimentar în sumă de XX lei provenind din următoarele operațiuni:

Venit brut stabilit suplimentar în sumă de XX lei aferent veniturilor încasate de la clienți pentru care au fost întocmite contracte de prestări servicii dar nu au fost emise facturi și chitanțe pentru sumele încasate, veniturile nefiind înregistrate în evidența contabilă. În baza prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală organul de control apreciază, contribuabilul a încasat în numerar suma de XX lei fără să întocmească chitanțe. Elementele relevante care conduc la aceasta constatare sunt contractele întocmite cu clienții persoana fizice și persoane juridice, existența semnăturii electronice pentru depunerea declarațiilor fiscale de către contribuabil pentru acești clienți, deci elemente care demonstrează efectuarea serviciului de contabilitate.

Venit brut în sumă de XX lei reprezentând venituri încasate în contul personal XX deschis în euro, de la diverși clienți, servicii nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă, respectiv de la XX XX lei, de la XX XX lei, de la XX suma de XX, de la XX suma de XX lei și de la Moise Elena suma de XX lei. Organul de control apreciază că XX lei, reprezentând contravaloarea în lei a încasărilor efectuate în contul deschis în euro la XX, sunt încasări din activitatea economică desfășurată în mod independent de expert contabil, în baza elementelor relevante, respectiv repetitivitatea încasărilor, explicațiile din extrasul de cont, faptul că sumele de bani au rămas la dispoziția contribuabilei. Conform prevederilor art. 48 alin.2 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității. Organul de control constata că contribuabila nu înregistrează în evidența contabilă toate veniturile. Prin neîntocmirea de facturi pentru serviciile contabile executate în suma de XX lei (valoare fără TVA) contribuabilul încalcă prevederile OMFP 170/2015 pentru aprobarea reglementărilor contabile în partidă simplă.

Contribuabilul înregistrează în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În declarația anuală de venit cod 200 depusă pentru anul XX, contribuabilul declară cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În urma inspecției fiscale, organul de control a constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de XX lei reprezentând achiziții efectuate pe baza unor documente și operațiuni fictive. Conform prevederilor art. 11 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la stabilirea unui impozit sau taxă autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia. Organul de control nu ia în considerare cheltuielile în suma de XX lei întrucât

acestea sunt fictive, nu au fost realizate și provin de la agenți economici cu comportament fiscal inadecvat. Aceste operațiuni se încadrează în definiția prevăzută de Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sunt disimulări ale realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. Evidența contabilă a furnizorilor de operațiuni fictive este condusă de XX, iar facturile au fost întocmite de o salariaată a contribuabilului, așa cum rezultă din nota explicativă.

De asemenea, organul de control a constatat că, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de XX lei reprezentând cheltuieli deductibile fiscal și achiziții imobilizări fără să existe vreun document justificativ, în scopul diminuării bazei impozabile și obținerii în mod nejustificat a unui avantaj fiscal. Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor în sumă de XX lei, fără existența vreunui document justificativ contribuabilul încalcă prevederile art. 48 alin. 4) lit. a) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, în baza prevederilor art. 11 alin.1) organul de control nu a luat în considerare achizițiile menționate în sumă de XX lei, întrucât acestea nu au conținut economic și nu există documente justificative care să ateste realitatea operațiunilor respective.

Organul de control a constatat că, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în anul XX o amortizare anuală în sumă de XX lei pentru un aparat XEROX, achiziționat la data de XX la valoarea de XX lei, de la persoana fizică XX. Organul de control a procedat la verificarea realității existenței mijlocului fix cât și a achiziției. Din verificările efectuate rezultă, contribuabilul a achiziționat aparatul de copiat XEROX de la persoana fizică XX pe baza borderoului de achiziție. Valoarea de achiziție a fost de XX lei. Aparatul mai sus menționat la data controlului se afla la sediul XX CUI XX societatea de contabilitate deținută de contribuabil trecut în patrimoniul societății la data încetării activității ca persoană fizică autorizată. În perioada XX - XX, contribuabilul înregistrează în mod nejustificat valoarea de XX lei reprezentând modernizări la aparatul XEROX, fără însă să existe vreun document justificativ în acest sens și fără să fie necesară vreo modernizare a XEROXULUI respectiv. Fișa mijlocului fix este prezentată în anexa nr.25. Pentru așa zisele modernizări (care în fapt sunt operațiuni fictive) se înregistrează o amortizare fiscală în sumă de XX lei diminuând în mod nejustificat baza impozabilă pentru impozitul pe venit. Prin deducerea în mod nejustificat a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de XX lei contribuabilul încalcă prevederile art.48 alin.4) lit.c) din Legea 571/2003. În baza prevederilor art. 11 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal organul de control nu a luat în considerare cheltuielile cu amortizarea în sumă de XX lei, acestea fiind fictive și având ca scop doar

diminuarea nejustificată a bazei impozabile privind impozitul pe venit. Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de XX lei organul de control a procedat și la calcularea CASS datorat în sumă de XX lei ce constituie cheltuieli deductibile fiscal, astfel că venitul net impozabil stabilit de inspecția fiscală este în sumă de XX lei pentru care se datorează un impozit pe venit în suma de XX lei. Urmare a inspecției fiscale efectuate venitul net se modifica de la venit în sumă de XX lei la venit în sumă de XX lei, stabilindu-se suplimentar un venit net în sumă de XX lei. Pentru venitul stabilit suplimentar în sumă de XX lei, organul de control a stabilit suplimentar un impozit pe venit în sumă de XX lei, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% conform prevederilor art. 43 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicare până la data de XX.

Cu referire la anul XX, s-a emis decizia de impunere pentru plăți anticipate cu obligația de plată anticipată pentru activitatea desfășurată prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de XX lei. În conformitate cu art. 83, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul depune declarația privind veniturile realizate cod 200 cu un venit net în sumă de XX lei. Decizia de impunere anuală pe anul XX are ca rezultat final o diferență de impozit de plată în sumă de XX lei. Organul de control a procedat în conformitate cu prevederile Codului de procedură verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației contabile. Urmare a verificării efectuate s-a constatat faptul, contribuabilul a depus declarația privind veniturile realizate pe anul XX care se regăsesc în evidența fiscală la A. J.F.P. XX

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți s-au constatat următoarele sume:

Denumire	Declarant	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	XX	XX	XX	XX
Cheltuieli deductibile	XX	XX	XX	XX
Venit net/pierdere	XX	XX	XX	XX

Față de venitul brut înregistrat în evidența contabilă în sumă de XX lei, organul de control a stabilit un venit suplimentar în sumă de XX lei provenind din următoarele operațiuni:

Venit brut stabilit suplimentar în sumă de XX lei aferent veniturilor încasate de la clienți pentru care au fost întocmite contracte de prestări servicii dar nu au fost emise facturi și chitanțe pentru sumele încasate, veniturile nefiind înregistrate în evidența contabilă. În baza prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală organul de control apreciază, contribuabilul a încasat în numerar suma de XX lei fără să întocmească chitanțe. Elementele relevante care conduc la aceasta

constatare sunt contractele întocmite cu clienții persoana fizice și persoane juridice, existența semnăturii electronice pentru depunerea declarațiilor fiscale de către contribuabil pentru acești clienți, deci elemente care demonstrează efectuarea serviciului de contabilitate.

Venit brut în sumă de XX lei reprezentând venituri încasate în contul personal XX deschis în euro, de la diverși clienți, servicii nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă, respectiv de la XX XX lei, de la XX XX lei, de la XX suma de XX lei de la XX în suma de XX lei. Organul de control apreciază că XX lei, reprezentând contravaloarea în lei a încasărilor efectuate în contul deschis în euro la XX, sunt încasări din activitatea economică desfășurată în mod independent de expert contabil, în baza elementelor relevante, respectiv repetitivitatea încasărilor, explicațiile din extrasul de cont, faptul că sumele de bani au rămas la dispoziția contribuabilei. Conform prevederilor art. 48 alin.2 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității. Organul de control constată, contribuabila nu înregistrează în evidența contabilă toate veniturile. Prin neîntocmirea de facturi pentru serviciile contabile executate în suma de XX lei (valoare fără TVA) contribuabilul încalcă prevederile OMFP 170/2015 pentru aprobarea reglementărilor contabile în partidă simplă.

Contribuabilul înregistrează în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În declarația anuală de venit cod 200 depusă pentru anul XX, contribuabilul declară cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În urma inspecției fiscale, organul de control a constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de XX lei reprezentând achiziții efectuate pe baza unor documente și operațiuni fictive, TVA achitat în sumă de 411 lei. Conform prevederilor art. 11 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la stabilirea unui impozit sau taxă autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia. Organul de control nu ia în considerare cheltuielile în sumă de XX lei întrucât acestea sunt fictive, nu au fost realizate și provin de la agenți economici cu comportament fiscal inadecvat. Aceste operațiuni se încadrează în definiția prevăzută de Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sunt disimulări ale realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. Evidența contabilă a furnizorilor de operațiuni fictive este condusă de XX, iar facturile au fost întocmite de o salariată a contribuabilului, așa cum rezultă din nota explicativă.

De asemenea, organul de control a constatat, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în anul XX cheltuieli cu amortizarea în sumă de XX lei privind un aparat Xerox, achiziționat la data de XX la

valoarea de XX lei. S-a procedat la verificarea realității existenței mijlocului fix cât și a achiziției. Din verificările efectuate rezultă că mijlocul fix în cauză a fost achiziționat de la o persoană fizică pe bază de borderou de achiziție. În perioada XX - XX. contribuabilul înregistrează în mod nejustificat valoarea de XX lei reprezentând modernizări la aparatul XEROX, fără însă să existe vreun document justificativ în acest sens și fără să fie necesară vreo modernizare a XEROXULUI respectiv. Pentru așa zisele modernizări (care în fapt sunt operațiuni fictive) se înregistrează o amortizare fiscală în anul 2015 în sumă de XX lei diminuând în mod nejustificat baza impozabilă pentru impozitul pe venit. Prin deducerea în mod nejustificat a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de XX lei contribuabilul încalcă prevederile art.48 alin.4) lit.c) din Legea 571/2003. În baza prevederilor art. 11 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal organul de control nu a luat în considerare cheltuielile cu amortizarea în sumă de XX lei, acestea fiind fictive și având ca scop doar diminuarea nejustificată a bazei impozabile privind impozitul pe venit. Cheltuiala cu amortizarea deductibilă fiscal aferentă anului XX pentru aparatul Xerox este de XX lei, cu o perioadă de amortizare de 2 ani și valoarea de achiziție de XX lei.

Organul de control a constatat că sumă de XX lei ce reprezintă cheltuieli cu salariile a fost înregistrată în mod eronat ca cheltuială nedeductibilă fiscal. Organul de control constată că există salariații înregistrați în Registrul de evidență fiscală, că au fost întocmite state de plată iar cheltuiala în suma de XX lei este deductibilă fiscal. Organul de control a acordat deductibilitate pentru cheltuieli cu salariile în sumă de XX lei fiind îndeplinite condițiile de la art. 48 alin.4) lit.a). Cheltuielile nedeductibile fiscal după acordarea ca deductibilă suma de XX lei devin XX lei (XX lei – XX lei).

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de XX lei organul de control a procedat și la calcularea CASS datorat în sumă de XX lei ce constituie cheltuieli deductibile fiscal, astfel că venitul net impozabil stabilit de inspecția fiscală este în sumă de XX lei pentru care se datorează un impozit pe venit în suma de XX lei. Urmare a inspecției fiscale efectuate venitul net se modifica de la venit în sumă de XX lei la venit în sumă de XX lei, stabilindu-se suplimentar un venit net în sumă de XX lei. Pentru venitul stabilit suplimentar în sumă de XX lei organul de control a stabilit suplimentar un impozit pe venit în sumă de XX lei, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% conform prevederilor art. 43 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicare până la data de 31.12.2015.

Cu referire la anul XX, s-a emis decizia de impunere pentru plăți anticipate cu obligația de plată anticipată pentru activitatea desfășurată

prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de XX lei. În conformitate cu art. 122, alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, contribuabilul depune declarația privind veniturile realizate cod 200 cu un venit net în sumă de XX lei. Decizia de impunere anuală pe anul XX are ca rezultat final o diferență de impozit de restituit în sumă de 112 lei. Organul de control a procedat în conformitate cu prevederile Legii 207/2015 privind Codului de procedură la verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației contabile. Urmare a verificării efectuate s-a constatat faptul, contribuabilul a depus declarația privind veniturile realizate pe anul XX care se regăsesc în evidența fiscală la A. J.F.P. XX.

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți s-au constatat următoarele sume:

Denumire	Declarant	înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	XX	XX	XX	XX
Cheltuieli deductibile	XX	XX	XX	XX
Venit net/pierdere	XX	XX	XX	XX

Față de venitul brut înregistrat în evidența contabilă în sumă de XX lei, organul de control a stabilit un venit suplimentar în sumă de XX lei provenind din următoarele operațiuni:

Venit brut stabilit suplimentar în sumă de XX lei aferent veniturilor încasate de la clienți pentru care au fost întocmite contracte de prestări servicii dar nu au fost emise facturi și chitanțe pentru sumele încasate, veniturile nefiind înregistrate în evidența contabilă. În baza prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală organul de control apreciază, contribuabilul a încasat în numerar suma de XX lei fără să întocmească chitanțe. Elementele relevante care conduc la aceasta constatare sunt contractele întocmite cu clienții persoane fizice și persoane juridice, existența semnăturii electronice pentru depunerea declarațiilor fiscale de către contribuabil pentru acești clienți, deci elemente care demonstrează efectuarea serviciului de contabilitate.

Venit brut în sumă XX lei reprezentând venituri încasate în contul personal XX deschis în euro, de la diverși clienți, servicii nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă, respectiv de la XX lei, de la XX suma de XX lei. Organul de control apreciază că XX lei, reprezentând contravaloarea în lei a încasărilor efectuate în contul deschis în euro la XX, sunt încasările din activitatea economică desfășurată în mod independent de expert contabil, în baza elementelor relevante, respectiv repetitivitatea încasărilor, explicațiile din extrasul de cont, faptul că sumele de bani au rămas la dispoziția contribuabilei. Conform prevederilor art. 68 alin.2 lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității. Organul de control constată, contribuabila nu înregistrează în evidența contabilă toate veniturile. Prin neîntocmirea de facturi pentru serviciile contabile executate în suma de XX lei (valoare fără TVA) contribuabilul încalcă prevederile OMFP 170/2015 pentru aprobarea reglementărilor contabile în partidă simplă.

Contribuabilul înregistrează în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În declarația anuală de venit cod 200 depusă pentru anul XX, contribuabilul declară cheltuieli deductibile în sumă de XX lei. În urma inspecției fiscale, organul de control a constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de XX lei reprezentând achiziții efectuate pe baza unor documente și operațiuni fictive. Conform prevederilor art. 11 alin.1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia. Organul de control nu ia în considerare cheltuielile în sumă de XX lei întrucât acestea sunt fictive, nu au fost realizate și provin de la agenți economici cu comportament fiscal inadecvat. Aceste operațiuni se încadrează în definiția prevăzută de Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sunt disimulări ale realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. Evidența contabilă a furnizorilor de operațiuni fictive este condusă de XX, iar facturile au fost întocmite de o salariaată a contribuabilului, așa cum rezultă din nota explicativă.

Organul de control a constatat că sumă de XX lei ce reprezintă cheltuieli cu salariile a fost înregistrată în mod eronat ca cheltuială nedeductibilă fiscal. Organul de control constată că există salariații înregistrați în Registrul de evidență fiscală, că au fost întocmite state de plată iar cheltuiala în sumă de XX lei este deductibilă fiscal. Organul de control a acordat deductibilitate pentru cheltuieli cu salariile în sumă de XX lei fiind îndeplinite condițiile de la art. 68 alin.4) lit.a). Cheltuielile nedeductibile fiscal după acordarea deductibilității în sumă de XX lei devin XX lei (XX lei - XX lei).

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de XX lei (XX lei-XX lei) organul de control a procedat și la calcularea CASS datorat în sumă de XX lei și CAS în sumă de XX lei ce constituie cheltuieli deductibile fiscal, astfel că venitul net impozabil stabilit de inspecția fiscală este în sumă de XX lei pentru care se datorează un impozit pe venit în sumă de XX lei.

Urmare a inspecției fiscale efectuate pierderea fiscală se modifică de la - XX lei la venit în sumă de XX lei, stabilindu-se suplimentar un venit net în sumă de XX lei, recuperându-se și pierderea fiscală în sumă de XX

lei. Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă XX lei organul de control a stabilit suplimentar un impozit în suma de XX lei, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% conform prevederilor Legii 227/2015 privind Codul fiscal cu aplicare de la data de XX.

III. Având în vedere susținerile contestatarei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX - Serviciul Inspecție fiscală persoane fizice XX, soluția Tribunalului XX pronunțată prin Sentința Civilă nr.XX, definitivă prin Decizia Civilă nr.XX din 1XX pronunțată de Curtea de Apel XX în dosar nr.XX, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații va proceda la soluționarea contestației formulate de XX împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/XX pentru suma de XX lei, reprezentând taxă pe valoare adăugată;

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/ XX pentru suma de XX lei, reprezentând:

- XX lei contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- XX lei impozit pe venit.

### **Aspecte procedurale**

**Referitor la criticile contestatarei privitoare la faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX nu a motivat adecvat Decizia de impunere cu privire la obligațiile stabilite suplimentar .**

În fapt, contribuabilul a fost cuprins în inspecția fiscală ca urmare a analizei de risc identificându-se un risc fiscal evaluat la valoarea totală de XX lei provenite din posibile venituri nedeclarate fiscal și cheltuieli deductibile nejustificate.

În urma verificării, au fost constatate diferențe suplimentare în sumă de XX lei. Riscul fiscal identificat a fost confirmat. Au fost identificate venituri nedeclarate fiscal și neînregistrate în evidența contabilă precum și cheltuieli nedeductibile fiscal.

Reprezentantul legal a fost înștiințat prin Avizul de inspecție fiscală nr.XX comunicat prin poștă cu confirmare de primire, corespondența returnată de oficiul poștal cu mențiune expirat termen de păstrare, nefiind îndeplinită procedura de comunicare potrivit art.47 alin.(2) din

Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. S-a procedat la comunicarea Avizului prin publicitate conform art.47 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind consemnat în Procesul verbal de îndeplinire a proceduri nr. XX/XX, procedura a fost îndeplinită.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P .XX au emis Raportului de inspecție fiscală nr. XX din XX, Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.XX din XX privind contribuțiile de asigurări sociale, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX/XX și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/XX, comunicate contribuabilului căruia i-a fost destinat și remis sub semnătură la data de XX.

Prin Notificarea nr. XX/XX, în conformitate cu prevederile art. 130 alin.(2) din Legea 207/2015 ,contribuabilul a fost Înștiințat că la data de 23.05.2019 ora 14 este programată discuția finala. Odata cu Înștiințarea nr. XX/XX pentru discuția finala a fost prezentat și proiectul raportului de inspecție fiscală pe suport de hârtie.

La data de XX, ulterior datei programate pentru discuția finala, d-na XX s-a prezentat la organul fiscal, a dat declarația prevăzută la art. 118 alin.(7) din legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, declarația scrisă, pe propria răspundere, că au fost puse la dispoziția toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil, **nu a fost de acord să i se prezinte constatările fiscale și consecințele acestora**. La discuția finala din data de XX, ulterior datei programate pentru discuția finală a participat și avocat XX, în baza împuternicirii avocațiale nr.XX. Cu adresa nr. XX/XX contribuabila a solicitat prelungirea termenului de depunere a punctului de vedere până la data de XX.

Punctele de vedere a fost depus la data de XX.

În punctul de vedere, contribuabila menționează că pentru suma de XX euro încasata își menține declarația data în fața organelor de cercetare penală. Pentru veniturile nefacturate și nedeclarate care au rezultat ca urmare contractelor de prestări servicii menționează ca le va contesta. Pentru cheltuielile nedeductibile fiscal identificate ca fiind fictive menționează că și le asuma și nu are obiecțiuni.

Prin contestația formulată, petenta susține că obligația legală a organului fiscal de a motiva decizia de impunere, prevăzută în cuprinsul art. 46 alin. (2) lit. e) și lit. f), coroborat cu prevederile art. 97 din Codul de

procedură fiscală, această obligație este întărită de prevederile art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care prevede că „Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

**În drept**, referitor la dreptul contribuabilului de a fi informat, art. 6, art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd următoarele:

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

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

**Art. 9 Dreptul de a fi ascultat**

(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.

(...)(3) Audierea se consideră îndeplinită în următoarele situații:

a) contribuabilul/plătitorul refuză explicit să se prezinte la termenul stabilit de organul fiscal în vederea audierii;

b) contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.

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

(5) La stabilirea termenelor prevăzute la alin. (3) devin aplicabile prevederile art. 6 alin. (3).

**Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

(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.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală."*

XX, pe perioada inspecției fiscale a fost reprezentată de titular care răspunde de conducerea contabilității.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că pe parcursul derulării inspecției fiscale organele de control au solicitat contribuabilului XX note explicative și documente în legătură cu aspectele rezultate din verificarea documentației puse la dispoziție, cu referire la: documentele primare care au stat la baza înregistrării în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată privind deductibilitatea, contractele de prestări servicii executate de terți către contribuabil, achizițiile de materiale, documente justificative pentru plata serviciilor, contractele de prestări servicii încheiate cu clienții, motivul stornării celor XX de facturi, întocmirea facturilor și dublarea acestora, neînregistrarea în evidența contabilă a tuturor facturilor, înregistrarea în contabilitate a facturilor la o valoare diminuată, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor fără existența documentelor justificative, motivul încasării în contul personal a veniturilor și neînregistrarea acestora în evidența contabilă, emiterea chitanțele secvențial.

Pe parcursul inspecției fiscale, în cadrul întâlnirii cu echipa de inspecție fiscală, petenta XX a fost informată în legătură cu constatările preliminare, comunicând verbal cu privire la dreptul de deducere și de colectare a taxei pe valoarea adăugată datorat, declararea TVA colectată către organul fiscal pe codul de înregistrare fiscală atribuit, obligația declarării veniturilor realizate din toate sursele, obligația datorării la veniturile nete a contribuțiilor de asigurări sociale, a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate și a impozitului pe venit pe codul numeric personal..

Organele de inspecție fiscală trebuie să își bazeze constatările numai pe chestiuni concrete, astfel că motivarea adecvată a raportului de inspecție fiscală pe care o invocă petenta că nu s-a realizat, a avut la bază documentele cerute contribuabilului și puse la dispoziție de acesta, dar și pe informațiile pe care organul fiscal le deține sau pe care le obține din alte surse. Pe toată durata de realizare a inspecției fiscale, organele de in-

specție fiscală și-au fundamenta constatările pe baza investigațiilor din teren, a documentelor și registrelor solicitate și puse la dispoziție de contribuabil, a informațiilor deținute de organul fiscal sau obținute de acesta de la terți.

Toate documentele și informațiile pe baza cărora a fost redactat raportul de inspecție fiscală și emise deciziile de impunere au fost cunoscute în integralitate de petentă.

Potrivit dispozițiilor legale relevante contribuabilii au dreptul să fie audiați înaintea luării unor decizii de către administrația fiscală, de natură să le afecteze interesele, ca o componentă a dreptului la apărare garantat contribuabililor. Așa cum reiese din dispozițiile coroborate ale alin. (2) și (5) ale art.130 din Codul de procedură fiscală, cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală contribuabilii *„au dreptul să-și prezinte punctul de vedere, oral, în cadrul discuției finale și ulterior, numai în scris, în termen de 5 zile lucrătoare de la data în care a avut loc discuția finală”*, cu alte cuvinte audierea contribuabilului implică o latură orală (discuția finală - fără a fi stabilit un termen anume) și o latură scrisă (punct de vedere scris - cu termen de 5 zile lucrătoare).

În speță, se reține faptul că art.130 alin.(2) din Codul de procedură fiscală ***nu obligă în mod expres*** organele de inspecție fiscală la programarea datei pentru desfășurarea discuției finale ***pentru o anume dată ulterioară*** datei comunicării proiectului de raport, aceasta urmând a fi stabilită într-un **termen rezonabil, care se apreciază în funcție de circumstanțele concrete ale cauzei și de importanța în cadrul procedurilor fiscale a obiectului discuției finale**

Din cele anterior prezentate, a reieșit că organele de inspecție fiscală a informat contribuabilul pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, i-a solicitat explicații și documente și s-au întâlnit în data de XX la sediul organului fiscal, a dat declarație scrisă, pe propria răspundere, că au fost puse la dispoziția toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil, **nu a fost de acord să i se prezinte constatările fiscale și consecințele acestora.**

Discuția finală s-a desfășurat la sediul organului fiscal în data de XX petenta fiind asistată de avocat XX în baza împuternicirii avocațiale nr. XX. Cu adresa nr. XX/XX, petenta a solicitat prelungirea termenului de depunere a punctelor de vedere până la data de XX, fiindu-i acordate un nr. de 8 zile lucrătoare pentru depunerea punctelor de vedere. Punctele

de vedere au fost depuse la data de XX, **fără a se depune documente suplimentare.**

Aceste aspecte sunt consemnate și la capit. VI - „*Discuția finală cu contribuabilul*” din raportul de inspecție fiscală nr.XX din XX și nu sunt combătute de petentă prin contestația formulată.

Referitor la importanța discuției finale în cadrul procedurilor fiscale, se reține că aceasta are rolul de a oferi contribuabilului dreptul să-și exprime oral un punct de vedere cu privire la aspectele rezultate în urma inspecției fiscale conform proiectului de raport, urmând ca un punct de vedere în scris, mai documentat în urma unei analize mai detaliate și aprofundate a proiectului, să fie exprimat în scris în termen de cinci zile lucrătoare de la data discuției finale care marchează și încheierea inspecției. În acest context, termenul de 5 zile lucrătoare pentru prezentarea în scris a punctului de vedere cu privire la proiectul de raport nu poate fi apreciat decât rezonabil pentru latura scrisă a audierii din moment ce a fost stabilit de legiuitorul însuși, astfel că și un termen mai mic pentru latura orală a audierii poate fi apreciat ca rezonabil.

Exprimarea punctului de vedere al petentei în cadrul discuției finale, care s-a realizat în data de XX, nu poate fi apreciată ca decisivă în ansamblul exercitării dreptului la apărare, câtă vreme petenta a putut să-și exprime punctul de vedere și în scris înaintea luării unei decizii finale, iar **organele fiscale au analizat acest punct de vedere atunci când au emis decizia de impunere, dovadă fiind mențiunile cu privire la acest punct de vedere de la capit. VI - Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală nr. XX/XX.**

În raport de cele prezentate, rezultă că susținerile contestatoare privind nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a deciziilor care fac obiectul prezentului contestației privind motivarea neadecvată vizează o aplicare rigidă a dispozițiilor legale în materie și o apreciere pro-causa a caracterului **rezonabil** al termenelor.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au informat petenta pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale, că petenta a exprimat în scris un punct de vedere cu privire la aceste constatări care a fost analizat de organele de inspecție fiscală în raportul final și a uzat de posibilitatea exercitării căii administrative de atac prin formularea contestației administrative analizate prin prezenta decizie nu se poate reține ca întemeiată invocarea de către petentă a nelegalității inspecției fiscale pe motivul că raportul de inspecție fiscală și deciziile de impunere nu sunt motivate neadecvat, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**Referitor la argumentul contestatarei potrivit căruia actele administrativ fiscale atacate nu sunt motivate în fapt și în drept.**

conform prevederilor art.46 alin .(2) lit.e), coroborat cu art.97 și art.73 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, fapt ce ar conduce la încălcarea dreptului la apărare prezăzut și garantat de art.24 alin.(1) din Constituția României, precum și prezunția de nevinovăție se rețin următoarele:

Cu privire la afirmația petentei potrivit căreia Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.3886/ 27.05.2019 și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.3886/ 27.05.2019 au fost emise cu încălcarea prevederilor Codului de procedură fiscală (nu este motivată în fapt) aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece acestea au fost emise cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

**În drept:** art.46 alin.(1) și alin.(2), art.73 alin.(1) și alin.(2), art.(95) alin.(1), art.(97) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

*„Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

*(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*



*i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*

*j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

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

*(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. 95 Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.*

*Art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă."*

De asemenea, deciziile de impunere contestate sunt emise în baza Raportului de verificare fiscală nr. XX din XX, act în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate de organele de inspecție fiscală, acesta constituindu-se ca anexă la decizia de impunere, respectivele motive fiind reluate și în cuprinsul acesteia.

Faptul că persoana fizică contestatară nu este de acord cu opinia organelor de verificare fiscală și consideră că motivele de drept nu au fost prezentate în cuprinsul deciziilor de impunere nu echivalează cu nelegalitatea actelor atacate.

De asemenea, motivele de fapt și temeiul de drept sunt preluate și în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/XX și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/ XX, astfel că susținerea persoanei fizice XX nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

**Referitor la criticile contestatarei privitor rolul activ al a organului fiscal privitor la examinarea în mod obiectiv a situației fiscale prevăzută de art.7 alin.(2) din Codul de procedură fiscală**

În motivarea contestației, contestatara invocă regula de conduită a administrației fiscale, care se circumscrie principiului general buneii administrării, respectiv a fi obiectiv cu privire la situația fiscală supusă examinării.

**În drept**, art. 7 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

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

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se retine că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să examineze și să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și, în acest scop, să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze relevanța stărilor de fapt fiscale în mod obiectiv și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei fizice, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală apreciază tranzacțiile în concordanță cu realitatea lor economică și stabilesc tratamentul fiscal al acestor operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunile respective îndeplinesc cerințele altor prevederi legale.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, **în virtutea rolului activ, organele de verificare fiscală au solicitat**, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatar, documente și informații de la terți, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că pe parcursul derulării inspecției fiscale **organele de control au solicitat**

**contribuabilului XX note explicative și documente în legătură cu aspectele rezultate din verificarea documentației puse la dispoziție**, cu referire la: documentele primare care au stat la baza înregistrării în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată privind deductibilitatea, contractele de prestării servicii executate de terți către contribuabil, achizițiile de materiale, documente justificative pentru plata serviciilor, contractele de prestării servicii încheiate cu clienții, motivul stornării celorlalte XX de facturi, întocmirea facturilor și dublarea acestora, neînregistrarea în evidența contabilă a tuturor facturilor, înregistrarea în contabilitate a facturilor la o valoare diminuată, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor fără existența documentelor justificative, motivul încasării în contul personal a veniturilor și neînregistrarea acestora în evidența contabilă, emiterea chitanțelor secvențial.

Pe parcursul inspecției fiscale, în cadrul întâlnirii cu echipa de inspecție fiscală, petenta XX a fost informată în legătură cu constatările preliminare, comunicând verbal cu privire la dreptul de deducere și de colectare a taxei pe valoarea adăugată datorată, declararea TVA colectată către organul fiscal pe codul de înregistrare fiscală atribuit, obligația declarării veniturilor realizate din toate sursele, obligația datorării la veniturile nete a contribuțiilor de asigurări sociale, a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate și a impozitului pe venit pe codul numeric personal.

Organele de inspecție fiscală trebuie să își bazeze constatările numai pe chestiuni concrete, astfel că **motivarea** adecvată a raportului de inspecție fiscală pe care o invocă petenta că nu s-a realizat, **a avut la bază documentele cerute contribuabilului și puse la dispoziție de acesta, dar și pe informațiile pe care organul fiscal le deține sau pe care le obține din alte surse**. Pe toată durata de realizare a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală și-au fundamentat constatările pe baza **investigațiilor din teren, a documentelor și registrelor solicitate și puse la dispoziție de contribuabil, a informațiilor deținute de organul fiscal sau obținute de acesta de la terți**.

Având în vedere cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana fizică verificată, organele de inspecție fiscală au examinat starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de legiuitor, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestat nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

**Referitor la criticile contestatarei privitoare la rolul activ al a organului fiscal la obligația de a identifica și de a lua în considerare**

**toate circumstanțele edificatoare prevăzută de art.7 alin.(3) din Codul de procedură fiscală**

În motivarea contestației contestarea invocă faptul că organul fiscal și-a încălcat obligația de a identifica și lua în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

**În drept**, art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

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

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali, pentru fiecare caz în parte folosind atât informații rezultate din evidența contabilă a contribuabilului, din baza de date a ANAF sau din acte încheiate de alte organe fiscale (antifraudă).

Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste operațiunile economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale pentru fiecare caz în parte.

Având în vedere cele mai sus menționate, afirmația petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă.

**Referitor la criticile contestatarei privitoare la nelegalitatea controlului asupra contrurilor personale ale persoanei fizice XX**

**În fapt**, în motivarea contestației contestarea invocă faptul că inspecția fiscală se realizează cu privire la profesia liberală de expert contabil și, în mod nepermis, echipa de inspecție fiscală a efectuat verificării și asupra conturilor personale, încălcând astfel prevederile Legii nr. 677/2001, privind protecția datelor cu caracter personal. Legal era ca echipa de inspecție fiscală să verifice doar contul deschis pe CIF XX și anume contul pentru activitatea profesională.

**În drept**, art.67 alin.(1), alin.(2), art. 67<sup>1</sup> din Legea 227/2015 privind Codul fiscal

*„Art. 67 - Definirea veniturilor din activități independente*

(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.*

(2) *Constituie venituri din profesii liberale veniturile obținute din prestarea de servicii cu caracter profesional, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective*

*Art 67<sup>1</sup> - Definirea veniturilor din România din activități independente*

*Veniturile obținute din activități independente desfășurate în România, potrivit legii, se consideră ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite din România sau din străinătate."*

H.G. nr. 1/2016 privind Norme metodologice de aplicarea a Codului fiscal la punctul 6 alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(8) prevede următoarele:

*„6.(1) În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.*

*(2) Exercițarea unei activități independente, reglementată prin art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri.*

*(3) O activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal este o activitate independentă.*

*(...)(8) În sensul art. 67 alin. (2) din Codul fiscal, în categoria venituri din profesii liberale sunt cuprinse, cu titlu de exemplu, veniturile obținute de către: medici, avocați, notari publici, executori judecătorești, experți tehnici și contabili, contabili autorizați, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, sportivi, precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate în condițiile legii și a îndeplinirii a cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal."*

În temeiul art.16, art.17, art.82 alin.(1), lit.c), art.84 alin.(1) lit. c), alin.(2) alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„Art. 16 Conținutul raportului juridic fiscal**

*(1) Raportul juridic fiscal cuprinde raportul de drept material fiscal și raportul de drept procedural fiscal.*

(2) *Raportul de drept material fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu creanțele fiscale.*

(3) *Raportul de drept procedural fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.*

### **Art. 17 Subiectele raportului juridic fiscal**

(1) *Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, contribuabilul/plătitorul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.*

### **Art. 82 Obligația de înregistrare fiscală**

(1) *Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:*

*(...)c) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, cu excepția celor prevăzute la lit. b), codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal;*

*(2) În scopul administrării impozitului pe venit și contribuțiilor sociale, în cazul persoanelor fizice care sunt contribuabili potrivit Codului fiscal, codul de identificare fiscală este codul numeric personal*

*(5) Persoanele fizice care dețin cod numeric personal și sunt supuse impozitului pe venit se înregistrează fiscal la data depunerii primei declarații fiscale."*

Contestatară s-a înregistrat la organul fiscal cu activitate independentă - profesie liberală de expert contabil, a solicitat codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal pentru profesia liberală, fiindu-i atribuit CÎF.31109866, astfel devenind subiect într-un raport juridic fiscal dobândind drepturi și obligații în cadrul acestui raport, care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.

Conținutul raportului juridic fiscal are un rol important în cadrul drepturilor din raportul juridic fiscal ce revine drepturilor de ordin patrimonial. Creanța fiscală principală este dreptul de a pretinde plata unor impozite și taxe în situațiile prevăzute de lege și dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată sau la restituirea unor sume achitate ca impozite și taxe, în acele situații prevăzute de lege, dar creanțele fiscale accesorii adică dreptul unora dintre subiectele raportului juridic fiscal de a pretinde plata unor dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, în anumite situații prevăzute de lege.

În temeiul art.82 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, administrarea impozitului pe venit în cazul persoanelor fizice care sunt contribuabili

potrivit titlului III privind impozitul pe venit din Codul fiscal, se evidențiază pe codul de identificare – corespondent codul numeric personal.

Persoanele fizice care sunt înregistrate în scopuri de TVA, dețin un cod de identificare fiscală – CNP-ul (utilizat pentru impozitul pe venit) și un cod de înregistrare în scopuri de TVA, distinct de codul de identificare fiscală a persoanei respective.

În temeiul art.17 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, subiect al raporturilor juridice fiscale sunt statul, unitățile administrativ teritoriale, după caz, subdiviziunile administrativ - teritoriale ale municipiilor pe de o parte și contribuabilul persoane fizice pe de altă parte care se identificare fiscală cu – CNP și cod de înregistrare fiscală în același timp.

Învederăm că instanțele naționale s-au pronunțat în mod constant în legătură cu situația în care o persoană fizică autorizată este una și aceeași cu persoana fizică, obligațiile fiscale ale acesteia revenind persoanei fizice identificate cu CNP – subliniem faptul că răspunderea, atât în cazul persoanei fizice autorizate, cât și a întreprinderii individuale, conținând reglementări legale similare.

Astfel, conform Deciziei civile nr. 8899/2013 pronunțată de Curtea de Apel Cluj Napoca, în dosarul nr. XX, aceasta a statuat următoarele:

*„Persoana fizică autorizată este o persoană fizică ce îndeplinește procedura expres prevăzută de lege, respectiv autorizarea, pentru a putea desfășura activități economice.*

*Scopul autorizării este acela de a asigura verificarea de către organul administrativ a îndeplinirii condițiilor prevăzute de lege pentru exercitarea activităților comerciale pe baza liberei inițiative.*

*Din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere fiscal, prin autorizare nu se dă naștere unui alt subiect de drept, eventual se pot constitui patrimoniul diferite, respectiv un patrimoniu destinat unei afaceri separat de patrimoniul necesar desfășurării celorlalte activități ale persoanei fizice.*

*Din punct de vedere fiscal, veniturile din activitatea comercială obținute de o persoană fizică autorizată aparțin persoanei fizice care a desfășurat activitatea și aferent acestor venituri se datorează impozite și taxe.*

***(...) Prin urmare, raportat la cele menționate, faptul că s-a controlat PFA sau persoana fizică este nerelevant în cauză atâta timp cât obiectul controlului s-a referit la activitatea desfășurată de persoana fizică cu caracter de regularitate în scopul obținerii de venituri.***

Persoana fizica care a dobândit calitatea de expert contabil este membru unei organizații profesionale, forma de organizare pentru care a optat persoana fizică fiind activitatea independentă- profesia liberală, care nu dobândește personalitate juridică, pentru desfășurarea profesiei liberale persoana juridică solicită codul de înregistrare organului fiscal, obligațiile fiscale datorate sunt supuse impozitului pe venit, fiind considerată o persoană fizică autorizată, iar veniturile realizate pot fii încasate atât în contul deschis pe codul de înregistrare fiscală cât și în contul personal.

Pentru veniturile realizate în urma desfășurării profesiei liberale, contribuabilul are obligația de a solicita organului fiscal codul de înregistrare fiscală în vederea identificării și îndeplinirea obligațiilor fiscale privind taxa pe valoare adăugată și plata obligațiilor salariale pentru activitatea desfășurată. Cu privire la declararea și plata impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale datorate de titularul profesiei liberale se identifică pe codul numeric personal.

În urma acestor raporturi juridice fiscale, organelor fiscale le revine sarcina și dreptul de a verifica măsura în care contribuabilul și-a îndeplinit aceste obligații și, eventual, când este cazul, de a proceda la stabilirea impozitelor și taxelor la nivelul datorat potrivit legii pentru situația de fapt fiscală determinată, prin angajarea răspunderii fiscale și contravenționale a acestuia și prin aplicarea sancțiunilor corespunzătoare

De asemenea, organele de inspecție fiscală în mod corect au efectuat verificării și asupra conturilor personale ale persoanei fizice atâta timp cât **obiectul controlului s-a referit la activitatea desfășurată de persoana fizică cu caracter de regularitate în scopul obținerii de venituri.**

**Referitor la susținerea persoanei fizice verificate potrivit căreia au fost încălcate prevederile Legii nr. 677/2001 privind protecția datelor cu caracter personal, în sensul că echipa de inspecție a făcut verificări și asupra conturilor personale, astfel cum sunt enumerate la filele 4 și 5 din RIF.**

Organul de soluționare a contestației reține că ANAF este operator de date cu caracter personal, iar potrivit dispozițiilor art. 5 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 677/2001, în vigoare la data emiterii avizului de verificare și conform prevederilor art. 6 lit. c) din Regulamentul (UE) nr. 679/2016 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE (Regulamentul general privind protecția datelor), consimțământul nu este necesar, când prelucrarea este necesară în



vederea îndeplinirii unei obligații legale a operatorului, prelucrarea datelor cu caracter personal efectuându-se sub incidența dispozițiilor art. 11 privind secretul fiscal din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În exercitarea atribuțiilor de serviciu, organul fiscal, prin obligație, trebuie să păstreze secretul fiscal asupra informațiilor de care a luat cunoștință.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că afirmațiile persoanei fizice contestată referitoare la încălcarea dreptului la protecția datelor cu caracter personal nu vor fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

\*

\*

\*

Învederăm că, **contestația formulată nu este motivată în fapt și în drept în ceea ce privește fondul cauzei, nu au fost depuse documente/mijloace de probă în justificarea veniturilor realizate și neînregistrate în contabilitate, dovedirea serviciilor prestate de terții către petentă și a achizițiile de materiale efectuate, care să conducă la o altă soluție de fapt, decât cea stabilită de organele de verificare fiscală.**

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**Art.269** *“Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)*

*c) motivele de fapt și de drept;*

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Soluționarea contestației*

*(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. (...).”*

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

**Astfel, 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.**

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

**În lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, în ceea ce privește fondul cauzei, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.**

În speță sunt incidente și prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin

„actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249- Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

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

*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 expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

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

**Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul căii administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.**

**Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.**

**Organul de soluționare constată că în cuprinsul contestației societatea face afirmații de natură procedurală (care au fost analizate anterior), dar faptul că soluția adoptată de organele de control nu este favorabilă societății nu presupune automat încălcarea de către organele de control a prevederilor Codului de procedură fiscală, petenta trebuind să probeze afirmațiile sale, simplul fapt că sunt invocate anumite norme de drept nefiind suficient, în condițiile în care nu prezintă documente de natura mijloacelor de probă care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală. Învederăm că prin contestația formulată, petenta invocă o serie de motive de drept de ordin procedural, dar nici cu aceasta ocazie nu a justificat operațiunile derulate.**

**Concluzionând, deoarece:**

**1. obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat:**

- examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere;
- prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală;
- detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate;
- prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare;
- stabilirea consecințelor fiscale;

2. s-a constatat că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală;

3. soluția organelor de inspecție fiscală, argumentată din punct de vedere fiscal, nu este acceptată de petentă, nu echivalează cu lipsa motivării actelor administrative, așa cum încearcă să susțină societatea contestatară;

4. prin contestația formulată, petenta invocă o serie de motive de fapt și de drept de ordin procedural, dar nici cu aceasta ocazie nu a justificat operațiunile derulate - **analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei, respectiv soluționarea contestației se face în limitele sesizării;**

**se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de XX Contabil împotriva următoarelor acte administrative emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX din cadrul D.G.R.F.P. XX:

**a) Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/ XX pentru suma de XX lei reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar;**

**b) Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX din XX, pentru suma de XX lei, reprezentând:**

- **XX lei impozit pe venituri anual stabilit suplimentar ;**
- **XX lei contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar;**

În temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

### **DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de XX împotriva următoarelor acte administrative emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX din cadrul D.G.R.F.P. XX:

a) Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/XX - pentru suma de XX lei reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

b) Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX din XX - pentru suma de XX lei, reprezentând:

- XX lei impozit pe venituri anual stabilit suplimentar ;
- XX lei contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar.

- prezenta decizie se comunică :

- D-nei XX;

- AJFP XX.

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

**DIRECTOR GENERAL**