

DECIZIA nr.154/10.06.2021

privind soluționarea contestației formulate de domnul X
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.MBR-REG/26.04.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația sector 6 a Finanțelor Publice prin adresa nr./26.04.2021 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr. MBR-REG/26.04.2021 asupra contestației formulate de **X PERSOANĂ FIZICĂ AUTORIZATĂ**, cu sediul în București, sector 6, str. nr...., bl...., sc...., ap...., prin domnul X cu domiciliul în București, sector 2, str. nr...., et...., ap....

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 6 a Finanțelor Publice sub nr...../16.04.2021, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../11.03.2021 prin care s-au corectat erorile materiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../26.02.2021 și comunicate prin remitere sub semnătură în data de **16.03.2021** și **04.03.2021** prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei, din care:

- lei TVA;
- lei impozit pe venit;
- lei contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- lei contribuția de asigurări sociale.

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 6 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la X PFA pentru TVA aferentă perioadei 01.12.2015-31.05.2020, pentru impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale aferente perioadei 01.01.2015-31.12.2019 și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente perioadei 01.01.2015-31.12.2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr...../26.02.2021, iar în baza acestora au fost emise deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe venit, CAS și CASS în sumă de lei și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../11.03.2021, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de lei.

Inspecția fiscală s-a realizat în baza Avizului de inspecție fiscală nr...../18.06.2020 comunicat prin remitere sub semnătură în data de 18.06.2020 și a Avizului privind

extinderea inspecției fiscale nr...../02.12.2020 comunicat și confirmat de primire prin e-mail în data de 02.12.2020. Avizul privind extinderea inspecției fiscale a avut la bază Acordul privind delegarea de competență nr...../23.11.2020 dat de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice.

Data de începere a inspecției fiscale este 06.07.2020 și a fost consemnată în Procesul verbal nr...../06.07.2020, inspecția fiscală desfășurându-se în perioada 06.07.2020-29.07.2020, 23.11.2020-28.12.2020 și 15.01.2021-15.02.2021.

Obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit și contribuții de asigurări sociale se datorează reîncadrării modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real deoarece, urmare analizei documentelor justificative (contracte, facturi, situații de lucrări) puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, contribuabilul a desfășurat activități independente în domeniul IT care pot fi încadrate în mai multe coduri CAEN, respectiv: activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client) – cod CAEN 6201, activități de consultanță în tehnologia informației – cod CAEN 6202, activități de consultanță pentru afaceri și management – cod CAEN 7022 și alte forme de învățământ – cod CAEN 8559.

Prin urmare contribuabilul a desfășurat atât o activitate inclusă în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit cât și o altă activitate independentă pentru care venitul net anual se determină în sistem real pe baza datelor din contabilitate, astfel încât avea obligația de a conduce evidența contabilă în sistem real și să determine venitul net pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate, conform art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015), respectiv art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu anul 2016).

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de venit net pentru care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, contribuție de asigurări sociale de sănătate și contribuție de asigurări sociale, după cum urmează:

- impozit pe venit = lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017, ... lei în anul 2018 și ... lei în anul 2019) calculat asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017, ... lei în anul 2018 și ... lei în anul 2019);
- contribuția de asigurări sociale de sănătate = lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016 și ... lei în anul 2017) calculată asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016 și ... lei în anul 2017);
- contribuția de asigurări sociale = lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017 și ... lei în anul 2019) calculată asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017 și ... lei în anul 2019).

Obligațiile fiscale suplimentare reprezentând TVA se datorează depășirii la data de 31.10.2015 a plafonului de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, PFA X fiind înregistrată în scopuri de TVA, din oficiu, începând cu data de 01.11.2020.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de **TVA** în sumă de lei compusă din:

- **TVA colectată** suplimentar în sumă de lei calculată prin aplicarea procedurii sutei mărite (pentru veniturile obținute pentru care prețul serviciului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune privind TVA, iar prestatorul nu poate recupera de la beneficiar taxa) și prin aplicarea cotei standard (pentru veniturile obținute pentru care TVA nu este inclusă în contravaloarea serviciului prestat, iar prestatorul are posibilitatea de a recupera taxa);

- **TVA admisă la deducere** în sumă de lei aferentă achizițiilor de combustibil, leasing auto, articole papetărie, șampilă și servicii recuperare date HDD.

II. Prin contestația formulată domnul X solicită anularea deciziilor de impunere nr...../11.03.2021 (implicit și a deciziei de impunere nr...../26.02.2021) și nr...../26.02.2021 și a Raportului de inspecție fiscală nr...../26.02.2021 pentru TVA în sumă de ... lei, impozit pe venit în sumă de ... lei, CAS în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei și a bazelor de impozitare aferente, invocând următoarele argumente:

1. Motive comune celor 3 (trei) decizii de impunere. Raportul de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice nr..../26.02.2021

Persoana fizică autorizată X își desfășoară activitatea din anul 2009 în domeniul tehnologiei informației, fiind impozitată la normă de venit și ținând contabilitatea în partidă simplă.

Raportul de inspecție fiscală întocmit este rezultatul activității de inspecție fiscală realizată cu încălcarea unor dispoziții legale care guvernează atât inspecția fiscală cât și unele principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale.

Organele de inspecție fiscală au inițiat, la începutul anului 2020, un control inopinat urmat de o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2014-31.05.2020 așa cum rezultă din Procesul verbal din data de 06.07.2020, după ce anterior fusese emis Avizul de inspecție fiscală nr..../18.06.2020, comunicat la aceeași dată și neanexat la Raportul de inspecție fiscală. Ulterior, pentru verificarea veniturilor și stabilirea corectă a atât a impozitului pe venit cât și a contribuțiilor sociale aferente, organele de inspecție fiscală au emis Avizul de extindere a inspecției fiscale nr...../02.12.2020.

În realitate, a fost încălcat obiectul inspecției fiscale, care inițial a vizat exclusiv taxa pe valoarea adăugată, întrucât organele de inspecție fiscală au decis suspendarea inspecției la data de 29.07.2020 și solicitarea de informații Institutului Național de Statistică – Direcția Generală de Statistică Întreprinderilor cu privire la clasa CAEN – rev.2 căreia îi corespund serviciile prestate de contribuabil, deși acest aspect nu avea nicio legătură cu taxa pe valoarea adăugată. Astfel, organele de inspecție fiscală, depășind obiectul inspecției, au căutat motive, cu orice preț, pentru extinderea obiectului acesteia.

Contestatorul susține că, dacă încadrarea bazei de impozitare trebuia să fie în sistem real și nu la normă de venit, organele de inspecție fiscală trebuiau să emită mai întâi aviz de extindere a inspecției la perioade și creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial și apoi să ceară informații de la instituții cu privire la acest obiect extins. În cazul său însă, organele de inspecție fiscală întâi au solicitat informații de la Institutul Național de Statistică, suspendând inspecția fiscală aproape 4 luni și abia după primirea răspunsului au dat aviz de extindere atât cu privire la perioada supusă verificării cât și cu privire la creanțele fiscale, fiind vizate și impozitul pe venit, contribuția de asigurări sociale de sănătate și cea de asigurări sociale până la data de 31.12.2019.

Prin urmare, contestatorul consideră că principiul bunei credințe reglementat de dispozițiile art.12 alin.1 din Codul de procedură fiscală a fost înfrânt deoarece organul fiscal a considerat necesar să sancționeze contribuabilul atât pentru nedeclararea ca plătitor de TVA cât și pentru impozitarea veniturilor încasate la normă de venit și nu în sistem real.

De asemenea, contestatorul consideră că dreptul contribuabilului de a fi informat cu privire la orice mijloc de probă obținut de organul fiscal ca urmare a acțiunilor ce au constituit cauze de suspendare reglementat de art.127 alin.9 din Codul de procedură fiscală a fost încălcat întrucât nu i-au fost comunicate nici adresa transmisă Institutului Național de Statistică și nici răspunsul acestei instituții.

În concluzie, contestatorul susține că pentru toate creanțele fiscale aferente anului 2014 (TVA, impozit pe venit, contribuție de asigurări sociale și contribuție de asigurări sociale de sănătate) dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale este prescris, potrivit

dispozițiilor art.110 alin.1 și alin.2 din Codul de procedură fiscală, întrucât termenul de prescripție s-a împlinit la data de 01 iulie 2020, iar inspecția fiscală a început la data de 06 iulie 2020, iar deciziile de impunere au fost emise la data de 26.02.2021.

2. Nelegalitatea Deciziei de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../11.03.2021 și nr..../26.02.2021

Prin Decizia de impunere nr..../11.03.2021 au fost stabilite obligații fiscale suplimentare pentru perioada 01.12.2015-31.05.2020 reprezentând TVA în sumă de lei stabilită ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

Contestatorul susține că decizia de impunere contestată conține o serie de mențiuni și dispoziții greșite, contrare prevederilor legale în materie, și anume:

- plafonul stabilit pentru obligativitatea înregistrării ca plătitor de TVA, deși este atins, este stabilit greșit, în sensul că venitul brut realizat este de lei și nu de lei așa cum reține organul de inspecție fiscală;
- referitor la deconturile de TVA în mod eronat organul de control a reținut ca pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013 nu au fost depuse declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național deoarece contribuabilul nu a figurat ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA. Perioada invocată nu a fost supusă inspecției fiscale, fiind prescris și dreptul de a stabili creanțe fiscale;
- cota de TVA aferentă perioadei supuse inspecției fiscale este aplicată eronat în sensul că deși Legea nr.227/2015 impune o cotă de TVA de 19%, organul fiscal impune o cotă abuzivă de TVA de 20%. Pentru anul 2016 organul fiscal impune o cotă de TVA de 19% care nu este în conformitate cu Codul fiscal de la acel moment, cota legală fiind 20%. Mai mult, având în vedere obligația înregistrării ca plătitor de TVA din data de 01.12.2015, mențiunea privind aplicarea cotei standard de 24% pentru perioada 01.10.2014-31.12.2015 este eronată;
- cota de TVA de 19% trebuie extinsă pe toată perioada supusă inspecției fiscale în virtutea principiului aplicării legii mai favorabile;
- calcularea cotei de TVA aferentă sumelor facturate anterior datei de 01.12.2015 pentru servicii prestate în baza unor contracte încheiate în perioada 27.11.2014-02.11.2015 este nelegală întrucât regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA conform art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;
- deducerea taxei pe valoarea adăugată era corect să se realizeze pe baza unui nivel mediu de cheltuieli, mai aproape de situația reală, ținând cont de faptul că impozitarea s-a efectuat la normă de venit și nu în sistem real astfel încât taxa ce se putea deduce este mult mai mică decât în realitate;
- TVA aferentă achizițiilor de combustibil și leasing auto trebuia dedusă integral întrucât atât autovehiculul cât și combustibilul au fost folosite exclusiv pentru activitatea persoanei fizice autorizate;
- la întocmirea Situației privind termenul scadent nu s-a aplicat decontul sumelor de TVA deduse;
- organul fiscal nu a luat în calcul opțiunea de TVA la încasare pe motiv că nedepunând cerere de înregistrare în scopuri de TVA nu se poate opta pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, la termenele prevăzute de lege.

3. Nelegalitatea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale stabilite suplimentar de inspecția fiscală la persoane fizice nr. .../26.02.2021

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr..../26.02.2021 au fost stabilite obligații fiscale suplimentare, astfel:

- impozit pe venit în sumă de lei pentru perioada 2015-2019;
- CAS în sumă de lei pentru perioada 2015-2019;
- CASS în sumă de lei pentru perioada 2015-2017.

Contestatorul susține că Decizia de impunere are la bază constatări greșite, care nu corespund realității și care sunt rezultatul interpretării eronate și cu rea credință atât a normelor de drept incidente în cauză cât și a documentelor analizate.

Astfel, contestatorul consideră că încadrarea serviciilor prestate în perioada vizată de inspecția fiscală în mai multe coduri CAEN este eronată, codul CAEN corect fiind 6202 “Activități de consultanță în tehnologia informației”.

De asemenea, contestatorul invocă faptul că inspecția fiscală inițială a fost suspendată la data de 29.07.2020 pentru a se putea primi relații de la Institutul Național de Statistică – Direcția Generală de Statistica Întreprinderilor referitoare la clasa CAEN-rev.2 căreia îi corespund serviciile prestate, deși acest aspect nu avea nicio legătură cu taxa pe valoarea adăugată, fiindu-i refuzat și accesul la răspunsul primit de la această instituție. Prin urmare, contestatorul consideră că dreptul contribuabilului de a fi informat cu privire la orice mijloc de probă obținut de organul fiscal ca urmare a acțiunilor ce au constituit cauze de suspendare reglementat de art.127 alin.9 din Codul de procedură fiscală a fost încălcat întrucât nu i-au fost comunicate nici adresa transmisă Institutului Național de Statistică și nici răspunsul acestei instituții.

Referitor la adresa Administrației sector 6 a Finanțelor Publice nr..../29.07.2020 și la răspunsul Institutului Național de Statistică înregistrat sub nr...../10.08.2020 privind încadrarea activității desfășurate de contribuabil, contestatorul susține că organul fiscal, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, a transmis INS fraze din devizele de lucrări scoase din context, fără a indica termenii și condițiile contractuale și fără explicațiile contestatorului astfel încât instituția a fost indusă în eroare oferind un răspuns care nu reflectă realitatea, ci doar situația prezentată de organul fiscal.

În continuare, contestatorul susține că suspiciunea sa privind manipularea datelor în scopul schimbării sistemului de impozitare este confirmată și de faptul că deși inspecția fiscală a fost suspendată la data de 29.07.2020 pentru obținerea de informații de la INS, iar răspunsul acestei instituții a fost înregistrat la AS6FP la data de 03.08.2020 și la AIF la data de 10.08.2020, inspecția fiscală a fost suspendată încă 3 luni, până la data de 23.11.2020 fără a subzista niciun alt motiv de suspendare.

În susținerea contestației, domnul X precizează că s-a adresat Institutului Național de Statistică pentru a solicita informații privind încadrarea activității desfășurate în codul CAEN-rev.2 6202, iar prin răspunsul primit INS i-a comunicat că *“activitățile se regăsesc în cadrul clasei 6202 Activități de consultanță în tehnologia informației, codul identificat de dvs. fiind corect”*.

Referitor la impozitul pe venit, contestatorul consideră că folosirea venitului brut ca venit net în vederea calculării obligațiilor fiscale nu este doar abuzivă ci și nelegală deoarece nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile pentru că sistemul de impozitare la normă impunea doar completarea veniturilor pentru încadrarea la normă de venit. De asemenea, susține contestatorul termenele de plată nu sunt corecte întrucât pentru impozitul pe venit se depune întâi o declarație estimativă și apoi se regulariza în anul următor astfel încât pentru impozitul pe 2015 data scadentă ar trebui să fie 2016, pentru impozitul din 2016 scadența ar trebui să fie în 2017, etc.

Referitor la CAS și CASS aferente anului 2016 contestatorul susține că sumele sunt calculate greșit, iar pentru anii 2018 și 2019, deși contribuțiile au fost plătite, organul fiscal impune încă o dată sumele respective. Astfel, domnul X arată că nivelul maxim al CAS pentru anul 2016 este de 25.738 lei prin raportare la 5 salarii medii brute lunare (5 x 2.681 lei), în timp ce organul fiscal impune suma de lei.

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

Organele de inspecție fiscală au inițiat inspecția fiscală parțială, având ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale, privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2014-31.05.2020 la contribuabilul Persoană Fizică Autorizată X în baza Avizului de inspecție fiscală nr...../18.06.2020, comunicat prin remitere sub semnătură în data de 18.06.2020 domnului X.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că PFA X a desfășurat activități în domeniul IT care pot fi încadrate în mai multe coduri CAEN. Prin urmare, în vederea încadrării corecte a activităților desfășurate, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției Generale de Statistică a Întreprinderilor prin adresa nr...../29.07.2020 informații cu privire la clasa CAEN Rev.2 care corespunde serviciilor prestate de contribuabil. Astfel, inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 29.07.2020, în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Decizia privind suspendarea acțiunii de inspecție fiscală nr.../29.07.2020 fiind comunicată contribuabilului pe adresa de e-mail (anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală).

Prin adresa nr...../03.08.2020 înregistrată la Administrația sector 6 a Finanțelor Publice sub nr...../06.08.2020 Direcția Generală de Statistică a Întreprinderilor din cadrul Institutului Național de Statistică a comunicat informațiile solicitate, respectiv faptul că pentru activitățile desfășurate de PFA X “... *au fost alocate două sau mai multe clase de activitate ...*”, în speță activitățile desfășurate de contribuabil încadrându-se și în codurile CAEN 6201, 6203, 6209, 7022 și 8559 nu doar în codul CAEN 6202.

Având în vedere răspunsul INS organele de inspecție fiscală au constatat că impozitul pe venit nu se mai calculează conform normei de venit, așa cum a declarat contribuabilul, ci în sistem real astfel încât au propus extinderea inspecției fiscale și asupra impozitului pe venit, CAS și CASS pentru perioada 01.01.2014-31.12.2019.

Ca urmare a încetării motivelor care au determinat suspendarea, organele de inspecție fiscală au reluat inspecția fiscală începând cu data de 23.11.2020, adresa privind Comunicarea reluării inspecției fiscale nr...../23.11.2020 fiind comunicată contribuabilului în data de 24.11.2020 (anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală).

Prin Avizul de inspecție fiscală nr...../02.12.2020, comunicat prin e-mail în data de 02.12.2020, contribuabilul a fost informat asupra extinderii inspecției fiscale asupra impozitului pe venit, CAS și CASS pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2019.

În vederea solicitării de informații și documente de la terți în legătură cu obiectul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 28.12.2020 în baza Deciziei privind suspendarea inspecției fiscale nr...../28.12.2020 comunicată contribuabilului pe e-mail în data de 28.12.2020 (anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală) și reluată începând cu data de 15.01.2021 în baza adresei de Comunicare a reluării inspecției fiscale nr...../15.01.2021 transmisă contribuabilului pe e-mail și comunicată în data de 18.01.2021 (anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de venit net, urmare reîncadrării modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real, conform prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015), respectiv art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu anul 2016), deoarece contribuabilul a prestat activități de consultanță IT care pot fi încadrate în mai multe coduri CAEN, respectiv: activități de realizare a software-ului la comandă

(software orientat client) – cod CAEN 6201, activități de consultanță în tehnologia informației – cod CAEN 6202, activități de consultanță pentru afaceri și management – cod CAEN 7022 și alte forme de învățământ – cod CAEN 8559.

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de venit net pentru care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, contribuție de asigurări sociale de sănătate și contribuție de asigurări sociale, după cum urmează:

- impozit pe venit = lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017, ... lei în anul 2018 și ... lei în anul 2019) calculat asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017, ... lei în anul 2018 și ... lei în anul 2019);
- contribuția de asigurări sociale de sănătate = lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016 și ... lei în anul 2017) calculată asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016 și ... lei în anul 2017);
- contribuția de asigurări sociale = lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017 și ... lei în anul 2019) calculată asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (... lei în anul 2015, ... lei în anul 2016, ... lei în anul 2017 și ... lei în anul 2019).

Obligațiile fiscale suplimentare reprezentând TVA se datorează depășirii la data de 31.10.2015 a plafonului de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, PFA X fiind înregistrată în scopuri de TVA, din oficiu, începând cu data de 01.11.2020.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de **TVA** în sumă de lei compusă din:

- **TVA colectată** suplimentar în sumă de lei calculată prin aplicarea procedurii sutei mărite (pentru veniturile obținute pentru care prețul serviciului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune privind TVA, iar prestatorul nu poate recupera de la beneficiar taxa) și prin aplicarea cotei standard (pentru veniturile obținute pentru care TVA nu este inclusă în contravaloarea serviciului prestat, iar prestatorul are posibilitatea de a recupera taxa);
- **TVA admisă la deducere** în sumă de lei aferentă achizițiilor de combustibil, leasing auto, articole papetărie, ștampilă și servicii recuperare date HDD.

Rezultatele inspecției fiscale sunt prezentate în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia au fost emise Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../11.03.2021 prin care s-au corectat erorile materiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021.

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusă soluționării este dacă pot fi reținute susținerile contribuabilului privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, în condițiile în care nu sunt justificate în raport de situația de fapt și de drept reieșită din documentele aflate în dosarul cauzei.

În fapt, prin contestația formulată domnul X susține că organele de inspecție fiscală au decis extinderea și suspendarea inspecției fiscale cu încălcarea obiectului acesteia, au încălcat dreptul contribuabilului de a fi informat cu privire la orice mijloc de probă, au încălcat dreptul la apărare al contribuabilului și au stabilit obligații fiscale (impozit pe venit, TVA, CAS și CASS) pe o perioadă prescrisă, respectiv anul 2014.

În drept, potrivit art.6, art.7, art.9, art.12, art.72, art.73, art.115, art.130 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 6. Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

(1) în desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(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.

(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.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege (...).”

”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.

(...)

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

„Art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul”.

”Art. 72. Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

”Art. 73. 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. 115 Formele și întinderea inspecției fiscale

(...)

(2) Organul de inspecție fiscală decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc.

(3) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare,

dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale/contabile”.

”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”.

”Art. 131. Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contestatorului, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la extinderea inspecției fiscale asupra impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii:

Potrivit dispozițiilor art.115 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **“organul de inspecție fiscală decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc”, iar “inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale/contabile.”**

În speță, inspecția fiscală s-a desfășurat cu respectarea dispozițiilor art.115 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere următoarele considerente:

- inspecția fiscală parțială a avut ca obiect initial verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind taxa pe valoarea adăugată la contribuabilul Persoană Fizică Autorizată X CIF, în acest sens, contribuabilul fiind înștiințat de organele de inspecție fiscală, în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare prin transmiterea Avizului de inspecție fiscală nr...../18.06.2020, comunicat prin remitere sub semnătură în data de 18.06.2020, domnului X, în calitate de titulat al PFA;

- întrucât din documentele puse la dispoziție de PFA X, precum și din verificările făcute de organele de inspecție fiscală s-a constatat că acesta a desfășurat activități în domeniul IT pentru care stabilirea bazei impozabile în vederea calculării impozitului pe venit se realizează în sistem real și nu la normă de venit, așa cum a declarat contribuabilul, pentru

verificarea acestor venituri și stabilirea corectă a impozitului pe venit, cât și a contribuțiilor aferente perioadei verificate, în data de 02.12.2020 a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr...../02.12.2020.

2. Referitor la suspendarea inspecției fiscale:

Potrivit prevederilor art.127 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

(...)

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale.

(...)”

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.”

În speță, în vederea stabilirii corecte a naturii veniturilor obținute de către contribuabil și a clasificării corecte a activităților desfășurate de acesta, prin adresa nr...../29.07.2019, organele de inspecție fiscală au solicitat punctul de vedere al Institutului Național de Statistică - Direcția Generală de Statistica Întreprinderilor (în calitate de organ emitent al Ordinului nr.337 din 20 aprilie 2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN), răspunsul acestei instituții fiind transmis prin adresa nr...../03.08.2020, înregistrată la Administrația sector 6 a Finanțelor Publice sub nr...../06.08.2020 (ambele adrese sunt atașate la dosarul cauzei).

Având în vedere solicitarea de informații menționată, organele de control au procedat la suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 29.07.2020, contribuabilului fiindu-i comunicată Decizia de suspendare nr...../29.07.2020 (anexa nr.2 la RIF) și la reluarea acesteia în data de 23.11.2020, prin transmiterea contribuabilului a Comunicării de reluare a inspecției fiscale nr...../23.11.2020 (anexa nr.3 la RIF).

3. Referitor la încălcarea dreptului de a fi ascultat, a dreptului la apărare al contribuabilului precum și a principiilor referitoare la exercitarea dreptului de apreciere și a bunei credințe

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale contribuabilul a fost informat despre aspectele constatate, iar în ceea ce privește prezentarea constatărilor și consecințele fiscale rezultate în urma inspecției fiscale, se reține că, prin Adresa nr..../09.02.2021, domnul X a fost înștiințat că la data de 15.02.2021 va avea loc discuția finală fiindu-i comunicat și proiectul raportului de inspecție fiscală.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contribuabilul a depus în data de 18.02.2021 punct de vedere înregistrat sub nr....., care a fost analizat de organele de inspecție fiscală, așa cum rezultă din Capitolul VI „Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr...../26.02.2021.

De asemenea, se reține că dreptul la apărare al contribuabilului care se încadrează în drepturile fundamentale care fac parte integrantă din principiile generale de drept a căror respectare este asigurată de către Curtea Europeană de Justiție, nu a fost îngreunat, întrucât acestuia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației pe cale administrativă, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat, având posibilitatea de a prezenta documente în sprijinul contestației.

Din analiza dispozițiilor legale prevăzute la art.6 și art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că organele Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 10

de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația 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.

De asemenea, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul. Prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele fiscale să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.

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 inspecției fiscale, organele de inspecție 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.

Prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către acestea a principiului bunei-credințe.

4. Referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2014

Potrivit dispozițiilor:

- art.3 alin.(2) și art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(...)

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori”.

„Art. 347. Dispoziții privind termenele

Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

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

- art.6 alin.(4) din Codul civil:

„Art. 6 (4) Prescripțiile, decăderile și uzucapiunile începute și neîmplinite la data intrării în vigoare a legii noi sunt în întregime supuse dispozițiilor legale care le-au instituit.”

Din coroborarea dispozițiilor legale anterioare rezultă că prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale începută și neîmplinită la data de 01.01.2016, data intrării în vigoare a Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și, implicit, data abrogării O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este supusă în întregime dispozițiilor legale care a instituit-o, adică reglementărilor prevăzute în O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. În același sens este și punctul de vedere exprimat de Direcția generală legislație Cod procedură fiscală și reglementări nefiscale și contabile prin adresa nr.712271/2016, atașata la dosarul cauzei.

Astfel, conform:

- art.23, art.91 și art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

„Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

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

„Art. 92 Înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

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

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 **se suspendă:**

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

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

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

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător”.

În speța supusă soluționării sunt incidente și prevederile:

- art.1 și art.41 - Anexa nr.1 din Decretul nr.195/16.03.2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României, determinat de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2:

„Art. 1 Se instituie starea de urgență pe întreg teritoriul României pe o durată de 30 de zile”.

„Art. 41 Prescripțiile și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite potrivit prezentului decret”.

- art.1 din Decretul nr.240/14.04.2020 privind prelungirea stării de urgență pe teritoriul României:

„Art. 1 Începând cu data de 15 aprilie 2020, se prelungeste cu 30 de zile starea de urgență pe întreg teritoriul României, instituită prin Decretul nr.195/2020, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.212 din 16 martie 2020”.

- art.XII alin.(5) și art.XIII alin.(1) din OUG nr.48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, s-a stipulat:

„Articolul XII (...) (5) Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut de art. XIII alin.1”.

„Articolul XIII (1) Aplicarea prevederilor art.XI și XII încetează la 30 de zile de la data încetării stării de urgență”.

În ceea ce privește termenul prevăzut de art.XIII alin.(1) din O.U.G. nr.48/2020, se reține că acesta a fost modificat ulterior, după cum urmează:

- de art.III alin.(2) din O.U.G. nr.90/2020 pentru modificarea O.G. nr.6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și modificarea altor acte normative, care a prevăzut:

„Art. III (2) Termenul prevăzut la art.XIII alin.(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul

Oficial al României, Partea I, nr.319 din 16 aprilie 2020, **se prorogă până la data de 25 iunie 2020 inclusiv**”.

- de art.VI alin.(2) din O.U.G. nr.99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, care a stipulat:

„Art VI (2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv”.

- de art.24 din O.U.G. nr.181/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene, care a stipulat:

„Articolul 24 (1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, cu modificările ulterioare, precum și termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, cu modificările ulterioare, astfel cum au fost prorogate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020, precum și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, se prorogă până la data de 25 decembrie 2020 inclusiv.”

Având în vedere prevederile legale, mai sus citate, rezultă că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale reprezentând diferențe de impozit pe venit, CAS, CASS și TVA **a fost suspendată 285 de zile**, începând cu data de 16.03.2020 (data instituirii stării de urgență pe teritoriul României) și până la data de 25.12.2020, inclusiv, evident pentru termenele în curs.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă faptul că, deși perioada supusă inspecției fiscale stabilită prin Avizul de inspecție fiscală nr...../18.06.2020 a fost 01.10.2014-31.05.2020 pentru TVA, iar prin Avizul de inspecție fiscală nr...../02.12.2020 a fost 01.01.2014-31.12.2019 pentru impozitul pe venit, CAS și CASS, organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale suplimentare aferente anului 2014, ci conform actelor administrativ fiscale atacate obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite pentru următoarele perioade:

- 01.12.2015 – 31.05.2020 pentru TVA;
- 01.01.2015 – 31.12.2019 pentru impozit pe venit;
- 01.01.2015 – 31.12.2017 pentru CASS;
- 01.01.2015 – 31.12.2017 și 01.01.2019 – 31.12.2019 pentru CAS.

Astfel, invocarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale este tot neîntemeiată în condițiile în care pentru anul 2015 nu era prescris, creanțele fiscale individualizate prin actele administrativ fiscale contestate, fiind stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

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

3.2. Referitor la aspectele de fond

3.2.1. Referitor la impozitul pe venit

Cauza supusă soluționării este dacă domnul X datorează impozit pe venitul net anual impozabil stabilit suplimentar în sumă totală de lei, în condițiile în care a obținut venituri în legătură cu care avea obligația de a conduce evidența contabilă în sistem real și de a determina venitul net pe baza datelor din contabilitate.

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 emisă de Administrația sector 6 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../26.02.2021, s-a stabilit suplimentar, pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, impozit pe venitul net anual impozabil în sumă totală de lei, întrucât, urmare analizei documentelor justificative (contracte, facturi, situații de lucrări) puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, PFA X a desfășurat activități independente în domeniul IT care pot fi încadrate în mai multe coduri CAEN, respectiv: activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client) – cod CAEN 6201, activități de consultanță în tehnologia informației – cod CAEN 6202, activități de consultanță pentru afaceri și management – cod CAEN 7022 și alte forme de învățământ – cod CAEN 8559. Astfel, contribuabilul a desfășurat atât o activitate inclusă în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, cât și o altă activitate independentă pentru care venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate.

Drept urmare, contribuabilul avea obligația de a conduce evidența contabilă în sistem real și să determine venitul net pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate, conform art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015), respectiv art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu anul 2016).

În drept, potrivit art.46, art.48 și art.49 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.67, art.68 și art.69 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 46 Definierea veniturilor din activități independente

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

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din activități de producție, comerț sau prestări de servicii ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii”.

“Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

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

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

- b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz (...).

“Art. 49. Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit

(1) În cazul contribuabililor care realizează venituri comerciale definite la art. 46 alin. (2), venitul net anual se determină pe baza normelor de venit **de la locul desfășurării activității.**

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

a) stabilirea nivelului normelor de venit;

b) publicarea acestora, anual, în cursul trimestrului IV al anului anterior celui în care urmează a se aplica.(...)

(6) **În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate desemnată conform alin. (2) și o altă activitate independentă, venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, potrivit prevederilor art. 48**

(8) Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit au obligația să completeze numai partea referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală și nu au obligații privind evidența contabilă”.

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 67. Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, 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. 68. Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70 (...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
(...)

d) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz; (...)

j) să fie efectuate în scopul desfășurării activității și reglementate prin acte normative în vigoare (...).”

“Art. 69. Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit

(1) În cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, definite la art. 67, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit **de la locul desfășurării activității.**

(2) Ministerul Finanțelor Publice elaborează nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, care se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice, **în conformitate cu activitățile din Clasificarea activităților**

din economia națională - CAEN, aprobată prin ordin al președintelui Institutului Național de Statistică. Direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, respectiv a municipiului București au următoarele obligații:

a) stabilirea nivelului normelor de venit;

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

(7) În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate inclusă în nomenclatorul prevăzut la alin. (2) și o altă activitate independentă, venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, potrivit prevederilor art. 68.

(8) Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit au obligația să completeze numai partea referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală și nu au obligații privind evidența contabilă”.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă că în cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate inclusă în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit și o altă activitate independentă, venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2019, domnul X a optat pentru determinarea venitului net pe baza normelor de venit și a declarat că a obținut venituri din activități independente, cod CAEN REV2 6202 „Activități de consultanță în tehnologia informației”.

În conformitate cu Ordinul președintelui INS nr.337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională (CAEN) activitățile incluse în cod CAEN 6202 „**Activități de consultanță în tehnologia informației**” sunt definite astfel:

“Această clasă include planificarea și proiectarea sistemelor de calculatoare ce integrează hardware, software și tehnologii de comunicații. Serviciile de consultanță pot include și activitatea de pregătire a utilizatorilor”.

În legătură cu veniturile obținute domnul X a avut încheiate următoarele contracte de prestări servicii:

- **contractul de colaborare nr...../27.11.2014** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 28.11.2014-31.12.2014, având ca obiect realizarea a 11 pachete pentru aplicațiile beneficiarului. Conform Notei de fundamentare nr...../24.12.2014 contribuabilul precizează că a livrat installere pentru următoarele aplicații: OpenSource Notepad Plus Plus 6.6.9 EN, LEDsynergy GTXCW 4.3 EN, ECHA Chesar 2.3.0 EN, Optibelt CAPMZ 6.507 ML, Belgian Government Belgium e-ID Middleware 4.0.7466, Citrix Receiver 4.2.0.10 EN, Microsoft Office PowerPoint Viewer 14.0.7015.1000, Microsoft Office Visio Viewer 15.0.4605.1000 EN, Bio-Rad CFX Manager Industrial Diagnostic Edition 2.1 EN, SRC EPI Suite 4.11 EN, RIVM ConsExpo 5.0 EN;

- **contractul de colaborare nr...../15.12.2014** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 16.12.2014-31.01.2015, având ca obiect realizarea a 12 pachete pentru aplicațiile beneficiarului. Conform Notei de fundamentare nr.../30.01.2015 contribuabilul precizează că a livrat installere pentru următoarele aplicații: Microsoft Application Virtualization (App-V) Client 5.0, EPLAN View 2.1 EN, EPLAN EPLAN 2.1 EN, VromDGMKVI EMJV 7.0.3 EN, Seris Technology BadgeWedge TCHB 1.0.0 EN, TheodorFriedrichs Combilog 3.2.0 ML, TheodorFriedrichs Comgraph32 3.2.9 ML, ABB Analyze IT Explorer 1.2.3 EN, ABB OA HMI Emulation 4.0.1.0 EN, Citrix Receiver 4.2.0.10 EN, Microsoft Autologon For Win 3.0.1 EN;

- **contractul de prestări servicii nr...../30.01.2015** încheiat cu societatea B SRL, pentru perioada 02.02.2015-31.01.2016, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități de servicii de consultanță în tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexele de la nr.... la

nr..... la contractul de prestări servicii și constau în:

- consultanță pentru implementarea serviciului de Cloud Service Brokerage;
- consultanță pentru tranziția serviciilor de suport IT WHS;
- consultanță pentru modificarea serviciilor de suport IT CMS;
- consultanță pentru tranziția serviciilor de suport IT Motability;
- consultanță pentru implementarea managed service pt Motability;
- analiza serviciilor oferite de furnizori pentru CSB;
- consultanță pentru migrarea datacenter CMS;
- consultanță pentru propunerea serviciului de infrastructură către Aldemore Bank;
- consultanță întocmirea documentației pentru participarea la licitația Debenhams;
- consultanță pentru tranziția serviciilor de suport Arcelor Mittal;
- întocmiri ale ofertei de servicii pentru clienți noi;
- consultanță pentru implementarea managed service pentru Aldemore Bank;
- livrarea proiectului Niciman LAN;
- consultanță pentru implementarea managed service pentru TEVA;
- proiectarea soluției Video Wall;
- proiect management training;
- dezvoltarea serviciilor ShadowIT, Cloud Analyzer și Cloud Orchestration în cadrul B;
- audit al organizației IT SIPCOM și propuneri de încorporare în B;
- training și mentorship în domeniul managementului de proiecte IT.

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii de la nr.... la nr.....

- **contractul de colaborare nr...../02.02.2015** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 02.02.2015-27.02.2015, având ca obiect realizarea a 12 pachete pentru aplicațiile beneficiarului;

- **contractul de prestări servicii nr...../05.10.2015** încheiat cu societatea C SRL, pentru perioada 05.10.2015-30.10.2015, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terți indicați de beneficiar a unor activități de servicii de consultanță în tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în consultanță pentru fezabilitatea implementării serviciului de training Domino.

Referitor la acest contract a fost prezentat Procesul verbal de acceptanță din data de 29.10.2015 și Devizul de servicii nr..../29.10.2015.

- **contractul de colaborare nr...../05.10.2015** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 06.10.2015-31.10.2015, având ca obiect realizarea a 15 pachete pentru aplicațiile beneficiarului. Conform Notei de fundamentare nr..../31.10.2015 contribuabilul precizează că a livrat instalare pentru următoarele aplicații: Bizagi BizagiModeler 2.9.0.4 ML, Laborelec WindReportingTool 1.2.0 EN, DTU CoolPack 1.46 EN, Oracle ODBCforRDB 3.3.2 EN, Microsoft SQLServerNativeClient 9.00.3042 EN, ENGIE FontpackVisueleIdentitet 1.0 EN, Stahlschluessel StahlschluesselKeytoSteel2010 6.0 ML, Siemens LIMSUnilabl 6.4 EN, Apple QuickTime 7.71.80.42 EN, OLYMPUS CamediaMaster 4.2 EN, ENGIE AppLaunch 5.0.0 EN, ENGIE AppLaunchManagerScr 5.3.4 EN, ENGIE SynapseScr 1.0 EN, OpenText EnterpriseScan 10.5.0 ML, ENGIE PaReTo7AcceptScr 1.0.5.36 EN;

- **contractul de colaborare nr..../06.10.2015** încheiat cu societatea D SA, pentru perioada 06.10.2015-31.12.2015, având ca obiect instalarea, configurarea și punerea în funcțiune a unei infrastructuri informatice a beneficiarului constând în servere și conexiunea acestora: Server de WEB cu PHP, Server de Baze de Date cu MySQL, Server de Rapoarte cu Report Manager care au la bază sistemul de operare Linux distribuția Slackware și pe care se va instala baza de date și programele informatice cerute de beneficiar (instalare și configurare SO Linux Slackware, server WEB, server bază de date MySQL, server de raportare cu Report Manager și aplicație ABC-DC) astfel încât întregul sistem să fie predat la cheie.

Referitor la acest contract a fost prezentat Procesul verbal de acceptanță din data de 27.11.2015.

- **contractul de colaborare nr..../02.11.2015** încheiat cu societatea A SRL, pentru

perioada 02.11.2015-30.11.2015, având ca obiect realizarea a 14 pachete pentru aplicațiile beneficiarului. Conform Notei de fundamentare nr..../30.11.2015 contribuabilul precizează că a livrat installere pentru următoarele aplicații: SAP BOBI Client Tools and Live Office4SP6FP5 4.0 EN, pdfforge PDFCreator 1.7.3 ML, NaturalResourcesCanada Retscreen 1.0 ML, Horiba EDA2000 2.4 EN, EnvironmentalExpert GasCal 1.9 ML, NationalInstruments LabviewRuntimeEngine 8.6.1 ML, Mozilla Firefox 40.0.3 EN, OS/soft PITagManager2012 3.4.1.8 EN, ThinkCell ThinkCellChart 6.0.23.266 EN, Dell Security Explorer 9.6.304 EN, Aquire OrgPublisherPluginX 10.1 EN, SafeNet Sentinel Protection Installer 7.5.0 EN, Cogito CogitoNT 2.7 EN, SAS SAS Base and SAS Enterprise Guide 9.4 EN;

- **contractul de colaborare nr..../02.12.2015** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 02.12.2015-31.12.2015, având ca obiect realizarea a 15 pachete pentru aplicațiile beneficiarului. Conform Notei de fundamentare nr..../31.12.2015 contribuabilul precizează că a livrat installere pentru următoarele aplicații: SAS SASAF 9.4 EN, ENGIE AppLaunchManagerScr 5.3.4 EN, ENGIE PaReTo7AcceptScr 1.0.5.36 EN, ENGIE SynapseScr 1.0 EN, Laborelec GAP 1.2 EN, Adobe AdobeAIR 14.0.0.110, ENGIE WhosWho 1.1.0 EN, Dell SecurityExplorer 9.6.304 EN, ENGIE PaReTo7AcceptScr 7.1.1 EN, AastraCMGQualityManagerWallboard 1.4 EN, ENGIE TacticalClickToolProductionScr 2.3.42 EN, ENGIE VCMIPScr 1.1.2.12 EN, NARAC Hotspot 3.0.1 EN, Laborelec LVMS 4.0 EN;

- **contractul de colaborare nr..../04.1.2016** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 04.01.2016-31.01.2016, având ca obiect realizarea a 13 pachete pentru aplicațiile beneficiarului. Conform Notei de fundamentare nr..../30.01.2016 contribuabilul precizează că a livrat installere pentru următoarele aplicații: ENGIE UDA 1.0 EN, Aastra CMGNOWSP4 7.5 ML, ENGIE SCCMDBScr 1.2 EN, ENGIE PlantRiskScr 4.0.3 EN, ENGIE LBECcliparts Templates 1.0 EN, SAS SASCONNECT 9.4 EN, Piramyq DLex 2.13.05.01 ML, SAS SASACCPFilesFormats 9.4 EN, SAS SASSTAT 9.4 EN, SAS SASGRAPH 9.4 EN, Steelray ProjectViewer 5.2.25.33 EN, SAS SASACCORACLE 9.4 EN, SAS SASACCODBC 9.4 EN;

- **contractul de prestări servicii nr..../01.02.2016** încheiat cu societatea B SRL, pentru perioada 01.02.2016-01.02.2017, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terți indicați de beneficiar a unor activități de servicii de tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexele de la nr.... la nr.... la contractul de prestări servicii și constau în:

- dezvoltarea serviciilor ShadowIT, Cloud Analyser și Cloud Orchestration în cadrul B;
- audit al organizațiilor Wick Hill și propuneri de încorporare în Rigby Group;
- planificarea și construirea bugetului pentru tranziția TEVA;
- audit al organizației SIPCOM și propuneri de încorporare în B;
- planificare și proiectarea sistemelor de tip Cloud în conformitate cu strategia UCG;
- planificarea și proiectarea sistemelor SIPCOM;
- audit în vederea planificării unor noi sisteme de calculatoare pentru Talk Talk;
- planificarea sistemelor IT Wick Hill și Zycko;
- planificare și consultanță pentru B VN;
- consultanță pentru implementarea Business Development Claim Reporting;
- planificarea și construirea bugetului pentru tranziția Coop;
- consultanță în tranziția serviciilor Motability către B;
- estimarea tranziției NGN către B;
- consultanță în estimarea, planificarea și implementarea serviciilor TEVA CH;
- consultanță pentru implementarea rapoartelor de calitate Pegasse;
- consultanță la implementarea MS AX în România;
- estimarea și proiectarea serviciilor TEVA EU;
- verificarea folosirii tehnologiilor SaaS în Talk Talk și consultanță privind tehnologia SaaS;
- estimarea și proiectarea serviciilor Uniball;

- consultanță în estimarea serviciilor și pregătirea licitației INS;
- consultanță pentru auditul aplicațiilor de tip cloud folosite de Birmingham Airport;
- estimarea și proiectarea serviciilor Jamcraker;
- estimarea și proiectarea serviciilor L'Oreal;
- estimarea și proiectarea serviciilor Adecco;
- estimarea și proiectarea serviciilor Allicance Medical;
- evaluarea livrării și profitării CRT;
- demonstrație de migrare în Cloud a unei aplicații pentru Manchester Airport;
- estimarea și proiectarea serviciilor Core Assets;
- estimarea și proiectarea serviciilor ESH Group;
- proiectarea, planificarea și implementarea soluției SINAPSI în B România

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii de la nr.... la nr.....

- **contractul de prestări servicii nr..../02.02.2016** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 02.02.2016-01.05.2016, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități în domeniul tehnologiei informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în pregătirea aplicațiilor software pentru instalare și configurare automată în conformitate cu cerințele clientului pentru: ENGIE SASLicense 1.0 EN, HP QualityCenter 11.00.8 EN, Altova XMLSpyProfessional 2014 EN, SAS SASIML 9.4 EN, SAS SASOR 9.4 EN, SAP SAPGUI 7.40 Patch5 EN, EMSTOOLING SCR 1.0 EN 6101, Google GoogleEarthPro 7.1 EN, Oracle SQL Developer 4.1.3 EN, HP OfficeJet8610 32.3.198 ML, EMSTOOLING SCR 1.0 EN 6102.

Referitor la acest contract a fost prezentat Procesul verbal de acceptanță și Devizul de servicii nr..../04.03.2016.

- **contractul de prestări servicii nr...../03.05.2016** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 03.05.2016-03.08.2016, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități în domeniul tehnologiei informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în pregătirea aplicațiilor software pentru instalare și configurare automată în conformitate cu cerințele clientului pentru: SAS SASEIS 9.4 EN, SAP ACFCControls 1.0 EN, MS VisualStudio2010 ToolsforOffice Runtime x 64 10.0.60724 EN, SAP DataPanel 1.0 EN, PHOTOSHOP CS6 13.0.1 EN, Prometheus GwostoPDF 2.0.6 EN, Power BI Desktop 2.33 EN, Pavlov 7-Zip 15.14.0.0 ML, VanDaleElektronische Woordenboek Hedendaags 6.9 ML, VanDaleElektronische Woordenboek Engels 6.9 ML, VanDaleElektronische Woordenboek Frans 6.9 ML, VanDaleElektronische Woordenboek Duits 6.9 ML, Altova XMLSpy R2SP1 2016 EN, Pavlov 7-Zip 16.2.0.0 ML.

Referitor la acest contract a fost prezentat Procesul verbal de acceptanță și Devizul de servicii nr..../30.05.2016.

- **contractul de prestări servicii nr..../01.08.2016** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 01.08.2016-31.12.2016, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități în domeniul tehnologiei informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în pregătirea aplicațiilor software pentru instalare și configurare automată în conformitate cu cerințele clientului pentru:

- Morpho MEDISIS 1.0 FR, Microsoft Power BI Desktop 2.36 EN, Microsoft Power BI Desktop 2.36 FR, Salesforce Salesforce for Outlook 3.1.02.37 FR, E-Motional Transparent Screen Lock 5.52 EN, Vivek MPP Viewer 3.0 EN, Keepass Portable Professional Edition 2.34 ML, InteractiveIn Collaborateurs INB Iris E4U or Admin 2016 R2 P3 EN, InteractiveIn Collaborateurs INB OUT Iris E4U 2016 R2 P3 EN, InteractiveIn Coaches Teamleads 2016 R2 P3 EN, ENGIE SAS License 2.0 EN.

- Salesforce SalesforceforOutlook 3.1.02.37 FR r02, SAP SAPGUI 7.40 Patch9 ML, Cisco WebExProductivityTools 2.7.0 EN, Cisco WebExARFPlayer 30.6.10050 EN, Microsoft SkypeForBusiness2016 16.0.7341 (ISS), Salesforce SalesforceforOutlook

3.1.02.37 FR r03, VMware HorizonViewClient 4.1 ML, Microsoft ININ KB2921916 and KB3033929 1.0 EN, OpenText COLIBRIEnterpriseConnect 16.0.1 ML, InteractiveIn Collaborateurs INB Iris E4U or Admin 2016 R2 P3 EN r02, InteractiveIn Collaborateurs INB OUT Iris E4U 2016 R2 P3 EN r02, InteractiveIn Coaches Teamleads 2016 R2 P3 EN r02;

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii nr...../31.08.2016 și nr...../30.09.2016.

- **contractul de prestări servicii nr...../01.02.2017** încheiat cu societatea B SRL, pentru perioada 01.02.2017-01.02.2018, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități de servicii de tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexa de la nr... la nr... la contractul de prestări servicii și constau în:

- consultanță pentru auditul aplicațiilor de tip cloud folosite de Birmingham Airport;
- implementarea serviciilor de suport pentru platforma Jamcraker;
- estimarea și proiectarea serviciilor Avril;
- estimarea și proiectarea serviciilor Slater & Gordon;
- estimarea și proiectarea serviciilor The Crown Estate;
- prezentare a serviciilor de tranziție către National Trust;
- proiectarea, planificarea și implementarea soluției SINAPSI în B România;
- consultanță în participarea la licitații pentru clienți din Franța;
- consultanță în participarea la licitații pentru clienți din UK;
- consultanță pentru implementarea MS Dynamics;
- auditul utilizării soluțiilor de tip Cloud Computing pentru Staffordshire County Council;
- consultanță și implementare de soluții de îmbunătățire a conformității ISAT;
- dezvoltarea unei soluții de lucru la distanță în cadrul B România;
- proiectarea și implementarea serviciilor de suport pentru National Trust;
- proiectarea și implementarea serviciilor de suport pentru IDEMIA;
- proiectarea și implementarea serviciilor de suport pentru National Trust Hypercare

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii de la nr.... la nr....., de la nr.... la nr.... și de la nr.... la nr.....

- **contractul de prestări servicii nr..../03.04.2017** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 03.04.2017-30.06.2017, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități în domeniul tehnologiei informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în pregătirea aplicațiilor software pentru instalare și configurare automată în conformitate cu cerințele clientului pentru: HP ALM Microsoft Excel Add-in 12.53.94, IBM Rational Developer for i 9.5.1.0, Snap Surveys Ltd. Snap 11 Professional 11.16.003, Raposa RACS 2016.03, Assurcard Assurcard Insurer site 1.0, Nir Sofer SearchMyFiles 2.75, AT&T Research Labs. Graphviz 2.38, Belfius Mainframe 1.0, DiB AIS_WEB_XML_GENERATOR 1.0, TechSmith Camtasia 9.0.3, Microsoft SQL Server Tools x 64 2016.0, DCL Riziv 6.0, IBM SPSS Statistics 23.0.0.0, IBM SPSS PASW Modeler 14.0, Microsoft Office Access 2003, Inprise Borland Database Engine 5.01.

Referitor la acest contract a fost prezentat Procesul verbal de acceptanță și Devizul de servicii nr..../28.04.2017.

- **contractul de prestări servicii nr..../30.10.2017** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 01.11.2017-31.01.2018, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități în domeniul tehnologiei informației. Serviciile sunt specificate în Anexa la contractul de prestări servicii și constau în pregătirea aplicațiilor software pentru instalare și configurare automată în conformitate cu cerințele clientului pentru: WINZIP COMMAND LINE 40 EN, WINZIP 215 EN, HYPERIONSMARTVIEW 1125710 EN, MSVCPREDIST 2013 EN, MSVCPREDIST 2015 UPDATE 4 EN, CTRLWORK 30 EN, IBM FLOWER MANAGER 101 EN, SASAMO 715 EN, SASENTERPRISEGUIDE 715 EN.

Referitor la acest contract a fost prezentat Procesul verbal de acceptanță și Devizul de servicii nr..../29.11.2017.

- **contractul de prestări servicii nr..../01.02.2018** încheiat cu societatea B SRL, pentru perioada 01.02.2018-31.01.2019, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități de servicii de tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexa de la nr.1 la nr.5 la contractul de prestări servicii și constau în:

- proiectarea, planificarea și implementarea soluției SINAPSI în B România;
- proiectarea și implementarea serviciilor de suport pentru National Trust;
- consultanță în participarea la licitații pentru clienți din UK;
- consultanță în participarea la licitații pentru clienți din Franța;
- dezvoltarea unei soluții de lucru la distanță în cadrul B România;
- proiectarea și implementarea extensiei serviciilor de suport Aldemore Bank;
- proiectarea și implementarea extensiei serviciilor de suport Konica Minolta;
- proiectarea și implementarea serviciilor de suport Nuvias;
- proiectarea și gestionarea implementării sistemului Navision în B România;
- proiectarea și implementarea extensiei serviciilor de suport Xerox regiunea 4.

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii de la nr.... la nr...., de la nr.... la nr...., nr...., nr...., nr...., nr...., nr...., nr...., nr...., nr...., de la nr.... la nr...., nr...., nr...., nr...., nr.... și nr....

- **contractul de prestări servicii nr..../24.02.2018** încheiat cu societatea E SRL, pentru perioada 24.02.2018-31.01.2019, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități de servicii de tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în consultanță pentru proiectarea și implementarea serviciilor IT Home Best Pal.

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii nr...., nr...., nr...., nr...., nr...., nr...., nr.... și nr....

- **contractul de prestări servicii nr..../31.05.2018** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 01.06.2018-31.12.2018, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități în domeniul tehnologiei informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în pregătirea aplicațiilor software pentru instalare și configurare automată în conformitate cu cerințele clientului pentru: Eliwell_EliwellFreeStudio_3.9.1_ALL_EN_001, Jetbrains_Pycharm_2018_Community_edition_ALL_EN_001, Microsoft_AzureCLI_2.0.51_ALL_EN_001, SAPGUI_7.50, Cabero_Cabsoft2018_1.0_ALL_EN_001, TheHandBrake_Team_Handbrake_Video_Transcoder_1.1.2_ALL_EN_001, NordmannEngineering_NordCalc_9.2_ALL_EN_001, SCCM_Admin_Console_5.1802.1082.1807, IBM_Data_Server_Client_11.1.4040.491(x64), IBM_IDZ_14.1.3x64_01_bundle, IBM_IDZ_14.1.3x64_01, IBM_Installation_Manager_1.8.5.1x64_01, IBM_CICSTX_Series_7.1x64_01, IgorPavlov_7-Zip_18.05_EN_001, Autodesk_Autodesk_DesktopApp_7_EN_001, FileZilla_FileZilla_3.39.0_ML_601, Patton_FlowChart_6.10.0.0_EN_001, Google_GoogleChrome_69.0.3497.100_EN_601, Google_Google_Earth_7.3.2_EN_601, Nextcloud_Nextcloud_2.5.1_EN_001, DonHo_Notepad_PlusPlus_7.6.0.0_EN_601, Oracle_JavaSE_8U181_EN_601, BartelsMediaGmbH_PhraseExpress_13.0.74_EN_001, DPD_DPDShipper_2.2.11.1_ALL_EN_001, Laubress_UmtPlus_19_ALL_EN_001, Siemens_SolidEdge2DFree_2019_10_X64_EN_001, Cisco_CiscoAnyConnectSecure_MobilityClient_4.5.03040_10_X64_EN_001, Congree_CongreeAuthoriginclient_4.0_ALL_EN_001, Google_Chrome_69_ALL_EN_001, SAP_AnalysisforOffice_2.6.301.2915_ALL_EN_002, LastPass_LastPassIEplugin_10994068_ALL_EN_001, Schema_Schema_ST4_2018_10_x64_EN_001, Epson_EasyMPNetworkProjection_2.86_ALL_ML_001, Zscaler_ZscalerApp_1.4.2.12_ALL_EN_001, Avaya_CMSSupervisorR18MB06_18.01.006_ALL_EN_001, DAIKIN_HEXSimAddIn_3.0.20181_ALL_EN_001, Datacomp_BIMVision_2.19.1.0_ALL_EN_001, Microsoft_PowerBIDesktop_2.62_ALL_EN_001, Cisco_AnyConnect_Secure_Mobility_Client, DH_Root_Certificates_1.0x86x64, BlackmagicDesign_DaVinci_Resolve15.1.0025_10_X64_EN_001, Adobe_PremiereProCC_12.1.2_10_X64_EN_001,

Adobe_AfterEffectsCC_15.1.2_10_X64_EN_001, Microsoft_WIN10-1709-LP_FR-FR_10_64_FR_001, Siemens_ClimatixScopelight_11_ALL_EN_001, JASoft_Coolstar_6.73_ALL_ML_001, OT_OfficeTimeline_3.61.1_ALL_EN_001, MS_VisualStudio2010ToolsforOfficeRuntime_10.0.60828_ALL_EN_001, Eliwell_EliwellDeviceManage_6.14_ALL_EN_001, WAGO_DBACS_3.0_ALL_EN_001, WAGO_DBACS_6.201_ALL_EN_001, Siemens_SolidEdgeST9_ST9_10_X64_EN_001, MS_VisioStandard2016_16.0.8431.2250_ALL_EN_001, MS_ProjectStandard2016_16.0.8431.2250_ALL_EN_001, SmartView_800x64, SAP_Logon_Configuration7.50x86x64, SAP_GUI7.50x86x64, Microsoft_MSBusinessStore_1.0.0_ML_001, DIL_EngineeringToolLC6_3.847_ALL_EN_001, NI_Diadem_2017_ALL_EN_001, OpenSource_Coolprop_6.1.1.0_ALL_EN_001, SAP_BEXAnalyzerUpgrade_90020012040_ALL_EN_001, DIL_EspritExAddin_1.0.68_ALL_EN_001, SE_WINSERVIR_DOEL_10.4_FR_6101, DAIKIN_Chemical_DAIKIN_Refrigerants_10.0.0.805_ALL_EN_001, Raise3d_IdeaMaker_3.1.7.1850_10_X64_EN_001.

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii nr....., nr....., nr....., nr....., nr..... și nr.....

- **contractul de prestări servicii nr..../01.02.2019** încheiat cu societatea B SRL, pentru perioada 01.02.2019-31.01.2020, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități de servicii de tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în:

- proiectarea, planificarea și implementarea soluției SINAPSI în B România;
- consultanță în participarea la licitații pentru clienți din UK;
- consultanță în participarea la licitații pentru clienți din Franța;
- proiectarea și implementarea serviciilor de suport Nuvias.

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii nr....., nr....., nr....., de la nr.... la nr.... și nr.....

- **contractul de prestări servicii nr..../01.02.2019** încheiat cu societatea C SRL, pentru perioada 01.02.2019-31.01.2021, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități de servicii de consultanță în tehnologia informației. Serviciile sunt specificate în Anexele de la nr.1 la nr.5 la contractul de prestări servicii și constau în:

- ședință în vederea implementării serviciilor de consultanță din 12.02.2019;
- consultanță în IT Project Management în organizația clientului cât și către alte părți indicate de client;
- consultanță telefonică în IT Project Management în regim de urgență.

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii nr....., de la nr.... la nr....., nr....., nr....., nr..... și nr.....

- **contractul de prestări servicii nr..../01.04.2019** încheiat cu societatea A SRL, pentru perioada 01.04.2019-31.12.2019, având ca obiect asigurarea de către prestatorul de servicii pentru beneficiar și/sau pentru terții indicați de beneficiar a unor activități în domeniul tehnologiei informației. Serviciile sunt specificate în Anexa nr.1 la contractul de prestări servicii și constau în pregătirea aplicațiilor software pentru instalare și configurare automată în conformitate cu cerințele clientului pentru: Plantronics_PlantronicsHUBSoftware_3.14_ALL_EN_001, SAP_Analysis_for_Microsoft_Office_2.7.502.9393x64_r02, Belgium_eID_4.4.4_ALL_EN_001, Cegid_Group_CCMX_13.0_P002, Epson_EpsoniProjection_2.30_10_X64_EN_601, Cegid_Group_CCMX_13.0_P003x64_01, Mendix_7.23.8_(x64), Barco_ClickShareExtensionPack_01.01.02.0007_ALL_EN_001, Confluence_GPMS_2.09.25.21x86_01, ISY_ISYLinker_10.3.12_ALL_NO_001, CegidGroup_CCMX_13.0P004x64_01, GroupeCreditDuNordV-Pass_1.1.0.10, IBSCClient-4057-EL_-001, Logitech_LogitechPresentation_1.52.24_ALL_EN_001, Visma_VismaGlobal_14.0.6293.0_10_x64_NO_001, TeamViewer_DaikinQuickSupport_14.5.5891_ALL_EN_001, Daikin_VRVCheckerDataAnalysisTool_1.1.0_ALL_EN_001, Daikin_DaikinServiceChecker3_1.60_ALL_EN_001, Daikin_DaikinServiceChecker4_1.2.1.3_ALL_EN_001, CegidGroup_CCMX_13.0_P001, MozillaFirefox_68.1.0esr_x86_01, IPU_SimpleOneStageCO2_2.40_ALL_EN_001,

SAP_SAPSecureLoginClientSLC_3.0.2.4.0_ALL_EN_001, Google Chrome for Business 77.0.3865.75, SAP Logon Configuration 7.50 PATCH 6x86x64 r06, Autodesk_Autodesk DesignReview_14.0.0.177_ALL_EN_001, DameWare Mini Remote Control 12.1, SAP Logon Configuration 7.50 PATCH 6x86x64 r05, SalesforceApex DataLoader 46, Salesforce_SalesforceforOutlook_3.4.07.16_ALL_EN_001, Cabero_Cabsoft2018_19.01.30_ALL_EN_001, SAP Analysis for Microsoft Office 2.7.502.9393x64 r01, TSI TrakPro 4.7.2, MicrosoftVisualStudio2010ToolsforOfficeRuntime 10.0.60729x64 r01, SAP_SAPService CloudCTIClient_142.0.3836.1116_ALL_EN_001, Apache Maven 3.6.1, Windream_Client_6.5.0.7_x64, TSI Quest Detection Management Software 3.0, AguiloniusFactsConverter 3.5.4.4, Adobe_AdobeXD_19.2.22_10_X64_EN_001, Microsoft_PowerBIDesktop_2.70_10_X64_EN_001, SnowSoftwareAB_SnowInventoryAgent_6.2.0_10_X64_EN_001, Autodesk_AutoCADLT2020_23.1.47.0_10_X64_EN_001, Autodesk_AutoCAD2020_23.1.47.0_10_X64_EN_001 e-Contract.be eID ChromeMiddleware 1.1.11, AguiloniusFacts Converter3.5.4.2, YabeAuthors_Yabe_1.1.9_ALL_EN_001, VideoLAN_VLCMediaPlayer_3.0.7_ALL_EN_001, SAP_SAPScriptLegacytexteditorforSAPGUI_7.50_ALL_EN_001, EnfocusPitStopPro19.0x64 01, WoodWingElvisInDesign Plugin 3.4.0 x64 01, SpencerLio 1.0.0-824 x86-x64 r01, ConfluenceGPMS 2.09.0025.19 x86 01, Cegid Group CCMX 13.0 x64 01, SAP LogonConfiguration 7.50 PATCH 6x86x64 r03, Google ChromeforBusiness 74.0.3729.108, EclipseIDEforJavaEEDevelopers 4.11x64 01, FS_FreeMind_1.0.1_ALL_EN_001, Autodesk_RevitLT2020_20.0.0.377_10_x64_EN_001, FÚJITSUSScanner UtilityforMicrosoftWindowsV10L10 9.11.2.0x86 01, ADMB_WifiProfile_1.0_01, Dropbox_Dropbox_72.4.136_01, EASI_AdFinity_1.3.0_01, Belgian_e-IDSSoftware_4.4.4_01, IBM_IBMNotesSocialEdition_9.0.1.13294_01, Mendeley_Desktop_1.19.4_01, Microsoft_Info Path2013_15.0.4753.1001_01, Ricoh_RicohDrivers_1.0_01, HP_HPOfficejetPro8710Basic DeviceSoftware_38.1.1881.57490_01, RCore Team_RforWindows_3.6.0_01, Tableau Software_TableauReader2018_18.3.433_EN_601, Toshiba_FlashProgrammer_2.11_ALL_EN_001, Danfoss_DanfossServiceTool_3.45_ALL_EN_001, SAP_SAPGUI_7.40_EN_001, Microsoft_VisioViewer2016_16.0.4339.1001_EN_601, VLC_VLCMediaPlayer_3.0.6_ML_601, Greenshot_Greenshot_1.2.10.6_ML_601, ReadsoftAB_INVOICES_58SP1_5.8.16028.186_EN_001, SAP_AdobeLiveCycleDesigner_11.0_ALL_EN_001, 3DConnexion_3DxWare_10.4.3_10_X64_EN_001, SAS_SASExcelPlugin_9.4_10_X64_EN_001, Tottoise_TortoiseSVN_1.11_10_X64_EN_001, Adobe_Captivate_2019_10_X64_EN_001.

Referitor la acest contract au fost prezentate Procesele verbale de acceptanță și Devizele de servicii nr....., nr....., nr....., nr....., nr..... și nr.....

Urmare solicitării de informații din adresa înregistrată sub nr...../06.07.2020, contribuabilul a adus următoarele explicații în legătură cu natura serviciilor prestate în baza contractelor de mai sus (adresa nr/10.07.2020 anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscală):

“Obiectul de activitate al X PFA este CAEN 6202 Activități de consultanță în tehnologia informației. Această clasă include planificarea și proiectarea sistemelor de calculatoare ce integrează hardware, software și tehnologii de comunicații. Serviciile de consultanță pot include și activitatea de pregătire a utilizatorilor. Detaliat după cum urmează:

*- **contractele**,,,,,,,,,,,, - servicii de consultanță privind pregătirea aplicațiilor software ale clientului final, dezvoltate de către alte companii, pentru:*

- instalarea și configurarea automată fără intervenția utilizatorului sau administratorului în cadrul sistemului de distribuție software al clientului;

- funcționarea aplicației în cadrul politicilor de securitate folosite de către client, sau după caz cu alterarea minimă a acestora.

Serviciile includ înțelegerea cerințelor clientului și analiza riscului adus de aplicație în ecosistemul clientului. Contractele acestea exclud orice modificare adusă aplicației cât și servicii de programare.

*- **contractele**,,,, - servicii de consultanță în tehnologia informației:*

- consultanță pentru implementarea serviciilor noi în portofoliul de servicii al beneficiarului. Această activitate include: analiza sistemelor hardware și software pentru livrarea serviciului, analiza furnizorilor de sisteme cât și capacității sistemelor furnizate de aceștia pentru a livra serviciul în cauză, planificarea și gestionarea implementării serviciului, analiza de riscuri și oportunități în cadrul serviciului, analiza și propunerea de pachete de servicii adresate clienților finali ai serviciului, prezentarea serviciului către stakeholderii relevanți;

- consultanță în gestionarea, negocierea și implementarea proiectelor de tranziție a serviciilor de la companii terțe la compania beneficiarului. Aceste servicii includ: înțelegerea și adresarea cerințelor și necesităților clientului final în cadrul serviciului IT, înțelegerea și adresarea capacităților beneficiarului de a livra serviciul IT, negocierea limitelor serviciilor și sistemelor IT implicate, proiectarea livrării serviciului în cadrul organizației beneficiarului sau împreună cu alți terți indicați de beneficiar sau de clientul final, gestionarea tranziției de servicii către beneficiar, analiza riscurilor și oportunităților, analiza schimbărilor survenite ca o schimbare de business sau de sisteme IT, remedierea rapidă a oricărei disfuncționalități de proiectare sau implementare a serviciului IT, instruirea utilizatorilor finali ai serviciului;

- consultanță privind propunerea planului de mutare al sistemelor IT ale clientului între două locații fizice și analiza riscului și impactului;

- consultanță privind ofertarea de servicii noi către clienții beneficiarului, incluzând: înțelegerea și adresarea cerințelor și necesităților clientului final în cadrul serviciului IT, înțelegerea și adresarea capacităților beneficiarului de a livra serviciul IT, negocierea, consultanță privind întocmirea ofertei și prezentarea ofertei;

- consultanță în gestionarea schimbării sistemelor de interconectare IT la nivelul sediilor beneficiarului, gestiunea tranziției, analiza riscurilor, gestiunea remedierii disfuncționalităților apărute;

- proiectarea și gestiunea implementării unui nou sistem IT al beneficiarului ce include hardware și software. Analiza valorii create de noul sistem IT cât și a beneficiilor aduse beneficiarului;

- activități de audit al serviciilor IT și sistemelor IT ale companiilor cumpărate de compania beneficiar;

- seminarii de project management adresând problemele de project management ale project managerilor din compania beneficiară;

- consultanță în adoptarea strategiei corporației beneficiare cu privire la serviciile de tip Cloud;

- consultanță privind fezabilitatea deschiderii unui centru de servicii în Vietnam, analiza de impact a existenței unui astfel de centru de servicii în ecosistemul corporației beneficiare;

- analiza extinderii și optimizării competenței de project management în organizația beneficiarului;

- consultanță în urmărirea și creșterea calității serviciilor IT;

- consultanță în alegerea unui sistem ERP pentru beneficiar cât și discutarea cerințelor cu furnizorii beneficiarului și analiza riscurilor;

- analiza riscurilor serviciilor de tip cloud folosite de clienți ai beneficiarului;

- proiectarea sistemelor IT din companiile nou achiziționate de beneficiar și integrarea acestora din punct de vedere IT;

- analiza fezabilității migrării într-un mediu de tip cloud a aplicațiilor clientului final;

- proiectarea, gestionarea, analiza și extinderea implementării unui sistem IT pentru HR (SINAPSI) care să satisfacă nevoile beneficiarului pe baza unui produs existent pe piață și împreună cu un terț ales de beneficiar;

- consultanță în analiza și gestionarea implementării soluțiilor de îmbunătățire a gradului de aderență la politica de securitate a companiei;

- consultanță, studiu de fezabilitate și propunerea de sisteme IT pentru implementarea unei soluții de lucru la distanță în organizația beneficiarului.

- **contractul ...** - Analiza fezabilității implementării unui serviciu de training Domino în

organizația beneficiarului, cât și consultanță în privința sistemelor IT care ar trebui achiziționate pentru a susține acest serviciu.

- **contractul ...** - Consultanță la proiectarea, instalarea, configurarea și punerea în funcțiune a unui sistem IT în infrastructura beneficiarului denumit ABC-DC. Activitățile au inclus și analiza de risc a sistemului.

- **contractul ...** - consultanță, analiza fezabilității, analiza furnizorilor, analiza cerințelor, proiectarea și gestionarea realizării sistemului IT Home Best Pal.

- **contractul ...** - servicii de consultanță în tehnologia informației:

- consultanță în transformarea organizațiilor Inaxio și Bitexpert într-o structură multinațională;

- consultanță în definirea și implementarea proceselor interne cât și sistemelor IT ce susțin procesele;

- consultanță pentru implementarea serviciilor noi în portofoliul de servicii al beneficiarului. Această activitate include: analiza sistemelor hardware și software pentru livrarea serviciului, analiza furnizorilor de sisteme cât și capacității sistemelor furnizate de aceștia pentru a livra serviciul în cauză, planificarea și gestionarea implementării serviciului, analiza de riscuri și oportunități în cadrul serviciului, analiza și propunerea de pachete de servicii adresate clienților finali ai serviciului, prezentarea serviciului către stakeholderii relevanți;

- consultanță în gestionarea, negocierea și implementarea proiectelor de tranziție a serviciilor de la companii terțe la compania beneficiarului. Aceste servicii includ: înțelegerea și adresarea cerințelor și necesităților clientului final în cadrul serviciului IT, înțelegerea și adresarea capacităților beneficiarului de a livra serviciul IT, negocierea limitelor serviciilor și sistemelor IT implicate, proiectarea livrării serviciului în cadrul organizației beneficiarului sau împreună cu alți terți indicați de beneficiar sau de clientul final, gestionarea tranziției de servicii către beneficiar, analiza riscurilor și oportunităților, analiza schimbărilor survenite ca o schimbare de business sau de sisteme IT, remedierea rapidă a oricărei disfuncționalități de proiectare sau implementare a serviciului IT, instruirea utilizatorilor finali ai serviciului”.

Față de răspunsul domnului X prin adresa nr...../27.07.2020 (anexa nr.39 la Raportul de inspecție fiscală) organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente justificative din care să rezulte în ce au constat efectiv serviciile de consultanță. Prin adresa nr...../21.12.2020 (anexa nr.40 la Raportul de inspecție fiscală) domnul X a precizat că va formula răspuns “... după primirea răspunsului de la Institutul Național de Statistică ... inclusiv la solicitarea de informații nr...../27.07.2020, dat fiind faptul că mi-a fost imposibil sa-mi exprim un punct de vedere ... deoarece inspecția fiscală a fost suspendată la data de 29.07.2020”.

Se reține că domnul X nu a prezentat, nici cu ocazia desfășurării inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației, alte documente justificative, în afara celor deja analizate anterior, care să ateste că serviciile au fost prestate conform explicațiilor de mai sus.

În vederea stabilirii corecte a naturii veniturilor obținute de către contribuabil și a clasificării corecte a activităților desfășurate de acesta, prin adresa nr...../29.07.2019 organele de inspecție fiscală au solicitat punctul de vedere al **Institutului Național de Statistică - Direcția Generală de Statistică Întreprinderilor, în calitate de organ emitent al Ordinului nr.337 din 20 aprilie 2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.**

Drept urmare, prin adresa nr...../03.08.2020 înregistrată la Administrația sector 6 a Finanțelor Publice sub nr...../10.08.2020, Institutul Național de Statistică a comunicat următoarele:

- serviciile reprezentând **“realizarea de pachete pentru aplicațiile beneficiarului ... fiind livrate installere pentru anumite aplicații, proiectarea**

sistemelor IT din companiile nou achiziționate de beneficiar și integrarea acestora dpdv IT, proiectarea, gestionarea, analiza și extinderea implementării unui system IT pentru HR (SINAPSI) care să satisfacă nevoile beneficiarului pe baza unui produs existent pe piață și împreună cu un terț ales de beneficiar” se clasifică la cod CAEN Rev 2 „6201”;

- serviciile reprezentând **“instalarea și configurarea automată fără intervenția utilizatorului sau administratorului în cadrul sistemului de distribuție software al clientului”** se clasifică la cod CAEN Rev 2 “6209”;

- serviciile reprezentând **“consultanță în transformarea organizațiilor Inaxio și Bitexpert într-o structură multinațională, consultanță privind fezabilitatea deschiderii unui centru de servicii în Vietnam, analiza de impact a existenței unui astfel de centru de servicii în ecosistemul corporației beneficiare, ... analiza extinderii și optimizării competenței de project management în organizația beneficiarului”** se clasifică la cod CAEN Rev 2 “7022”;

- serviciile reprezentând **“seminarii de project management adresând problemele de project management ale project managerilor din compania beneficiară”** se clasifică la cod CAEN Rev 2 “8559”.

Se reține că potrivit Instrucțiunilor privind clasificarea activităților din economia națională:

- **codul CAEN 6201 „Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client)”** include activitățile de scriere (programare), modificare, testare și asistență privind produsele software. Este asemenea inclusă scrierea de programe urmând indicațiile utilizatorilor (programe orientate pe client).

Această clasă include:

- proiectarea structurii și conținutului și/sau scrierea codului de calculator necesar pentru a crea și implementa:

- sisteme software
- aplicații software
- baze de date
- pagini web

- adaptarea software-ului potrivit cerințelor specifice, adică modificarea și configurarea unei aplicații existente astfel încât devine compatibilă și funcțională, potrivit mediului sistemului informatic al clientului.

Această clasă exclude:

- publicarea pachetelor de programe, vezi cod CAEN 5829,
- transpunerea sau adaptarea software-ului nespecializat pentru o anumită piață, pe cont propriu, vezi cod CAEN 5829,

- planificarea și proiectarea sistemelor de calcul electronic ce integrează echipament, software și tehnologii de comunicații, chiar dacă software-ul furnizat este o componentă integrantă, vezi cod CAEN 6202.

- **codul CAEN 6202 „Activități de consultanță în tehnologia informației”**

Această clasă include planificarea și proiectarea sistemelor de calculatoare ce integrează hardware, software și tehnologii de comunicații. Serviciile de consultanță pot include și activitatea de pregătire a utilizatorilor.

- **codul CAEN 6209 “Alte activități de servicii privind tehnologia informației”**

Această clasă include alte activități privind tehnologia informației și activități anexe care nu sunt clasificate în altă parte, cum ar fi:

- servicii de recuperare a informațiilor din calculatoare în caz de dezastru
- instalarea calculatoarelor personale
- servicii de instalare a software

Această clasă exclude:

- instalarea calculatoarelor de mare viteză și capacitate de stocare (mainframe) și a echipamentelor similare, vezi 3320

- programe pentru calculator, vezi 6201
- consultanță privind calculatoarele, vezi 6202
- activități de management a mijloacelor de calcul, vezi 6203
- prelucrarea datelor și administrarea paginilor web, vezi 6311.

- codul CAEN 7022 „Activități de consultanță pentru afaceri și management”

Această clasă include acordarea de consultații, îndrumare și asistență operațională pentru firme și alte organizații pe probleme de management, cum ar fi: planificarea strategică și organizatorică, procese de re tehnologizare, managementul schimbărilor, reducerea costurilor și alte probleme financiare; obiective și strategii de marketing; planificarea, și politici privind resursele umane; strategii de compensare și pensionare; planificarea producției și planificarea controlului.

Aceste servicii pentru afaceri pot include consultanță, îndrumare sau asistență operațională pentru firme și servicii publice cu privire la:

- proiectarea metodelor sau procedurilor contabile, programe de contabilizare a costurilor, proceduri de control bugetar
- consultanță și asistență acordată firmelor și serviciilor publice pentru planificare, organizare eficientă și control, managementul informației etc.

Această clasă exclude:

- proiectarea de software (programe) pentru sisteme de contabilitate, vezi 6201
- consultanță și reprezentare juridică, vezi 6910
- activități de contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal, vezi 6920
- activități de consultanță legate de arhitectură și inginerie, vezi 7111; 7112
- activități de consultanță legate de mediul înconjurător, agronomie, securitate și similare, vezi 7490
- activități de consultanță privind selecția și plasarea forței de muncă, vezi 7810
- activități de consultanță în învățământ, vezi 8560.

- codul CAEN 8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.”

Această clasă include:

- învățământul care nu poate fi încadrat într-unul din clasele CAEN 8510-8553
- servicii ale conducătorilor academici
- centre de învățământ ce oferă cursuri terapeutice
- cursuri de verificare a cunoștințelor profesionale
- pregătirea în domeniul limbilor străine și al dobândirii abilităților de conversație
- instruirea în domeniul calculatoarelor
- instruire de religie

Această clasă include de asemenea:

- pregătirea salvamarilor și a salvamontiștilor
- instruirea în metode de supraviețuire
- instruirea în oratorie
- instruirea în citire rapidă, citire inversă, etc.

Această clasă exclude:

- programe de alfabetizare pentru adulți, vezi 8520
- învățământul secundar general, vezi 8531
- învățământul secundar tehnic și profesional, vezi 8532
- învățământul superior, vezi 854

Având în vedere considerentele de mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că PFA X a desfășurat în perioada 2015-2019 și activități de servicii executate în domeniul tehnologiei informației care se încadrează în mai multe coduri CAEN, respectiv: **6201 Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client)**, **7022 „Activități de consultanță pentru afaceri și management”** și **8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.”**, motiv pentru care avea obligația să conducă evidența contabilă în sistem real și să determine venitul net pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate, conform prevederilor art.48 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021, Administrația sector 6 a Finanțelor Publice a stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului, pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, un impozit pe venitul net anual impozabil în sumă totală de lei.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contestatorului, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la susținerea contribuabilului potrivit căreia în mod eronat organele de inspecție fiscală au reîncadrat activitatea desfășurată în mai multe coduri CAEN ținând cont de devizele de lucrări și ignorând complet contractele încheiate cu beneficiarii

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au contestat conținutul contractelor încheiate cu partenerii contestatorului și situațiile de lucrări emise de acesta; mai mult, aceste documente au stat la baza reîncadrării activităților desfășurate de acesta în categoria celor prevăzute la codul CAEN 6201, 6209, 7022 și 8559.

De asemenea, trebuie subliniat că domnul X nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației, alte documente justificative decât cele analizate (contracte și situații de lucrări), din care să rezulte că activitățile desfășurate de acesta pe perioada supusă verificării sunt de natura celor menționate în notele explicative.

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de:

- art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

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

“Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

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

- art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 contestatorului.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

2. Nu prezintă relevanță în susținerea contestației afirmația contribuabilului potrivit căreia răspunsul din partea Institutului Național de Statistică nu i-a fost comunicat și nici nu a fost reluat în vreun document întocmit de organele de inspecție fiscală, având în vedere următoarele considerente:

- accesul la documentele din dosarul administrativ trebuie să țină cont și de faptul că, **furnizarea de informații referitoare la terți nu poate fi realizată fără anumite restricții**, consacrate de reglementarea națională (a se vedea prevederile art.11 Secretul fiscal din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare), aspect la care se referă și Curtea de Justiție a Uniunii Europene, atât în considerentele cât și în dispozitivul Hotărârii pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017; în speță, **adresa de solicitare de informații și răspunsul instituției respective vizează și activitatea desfășurată de un alt contribuabil**, astfel că, organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste două documente nu-i puteau fi comunicate domnului X;

- punctul de vedere al Institutului Național de Statistică cu privire la încadrarea în categoriile CAEN a activităților desfășurate de contribuabil (*serviciile reprezentând "realizarea de pachete pentru aplicațiile beneficiarului, proiectarea sistemelor IT din companiile nou achiziționate de beneficiar și integrarea acestora dpdv IT, proiectarea, gestionarea, analiza și extinderea implementării unui sistem IT pentru HR (SINAPSI) care să satisfacă nevoile beneficiarului pe baza unui produs existent pe piață"* se clasifică la cod CAEN Rev 2 „6201”, *"instalarea și configurarea automată fără intervenția utilizatorului sau administratorului în cadrul sistemului de distribuție software al clientului"* se clasifică la cod CAEN "6209", *"consultanță privind fezabilitatea deschiderii unui centru de servicii în Vietnam, analiza de impact al existenței unui astfel de centru de servicii în ecosistemul corporației beneficiare, analiza extinderii și optimizării competenței de proiect management în organizația beneficiarului"* se clasifică la cod CAEN "7022") coincide cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală exprimat atât în cuprinsul proiectului de raport de inspecție fiscală, cât și în cuprinsul raportului final, care i-au fost aduse la cunoștință contribuabilului și în legătură cu care acesta avea posibilitatea să-și exprime **opinia proprie** (inclusiv prin contestație) **susținută de documente**; or, așa cum am aratat și anterior, contribuabilul nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației, alte documente justificative decât cele analizate (contracte și situații de lucrări), din care să rezulte că activitățile desfășurate de acesta pe perioada supusă verificării sunt de natura celor menționate în notele explicative;

- eventuala necomunicare către contribuabil a adresei Institutului Național de Statistică cu privire la încadrarea în categoriile CAEN a activităților desfășurate de acesta, nu conduce la anularea deciziei de impunere atacată, elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale fiind expres și limitativ enumerate la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală; de altfel, prin referatul cauzei organele de inspecție fiscală precizează că *"la data reluării inspecției fiscale a fost prezentată adresa de răspuns primită, fiind ascunse informațiile și datele despre un alt contribuabil menționat în adresă. Motivul pentru care nu i-a fost comunicată o copie a adresei, fiind inserat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală întreg răspunsul referitor la informațiile solicitate, este faptul că în adresa de răspuns sunt informații și date de identificare privind un alt contribuabil"*;

- deși prin contestația depusă, domnul X precizează că s-a adresat Institutului Național de Statistică cu privire la încadrarea activității desfășurate de acesta la cod CAEN rev.2 "6202", **nu a anexat documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv opinia INS și care să ateste că serviciile au fost prestate conform explicațiilor sale scrise.**

Contrar susținerilor contestatorului potrivit căroră răspunsul Institutului Național de Statistică nu reflectă realitatea, întrucât în solicitarea de informații organele de inspecție fiscală au furnizat *"frazе din devizele de lucrări scoase din context, fără a fi indicați termenii și condițiile contractuale"*, se reține că opinia INS ține cont de situația specifică a domnului X, rezultată din documentele justificative puse la dispoziția organului fiscal, atașate la dosarul cauzei; din documentele justificative prezentate în timpul inspecției fiscale rezultă cu certitudine că activitatea desfășurată în perioada 2015-2019 a constat și în *"realizarea de pachete pentru aplicațiile beneficiarului, proiectarea sistemelor IT din companiile nou achiziționate de beneficiar și integrarea acestora dpdv IT, proiectarea, gestionarea, analiza*

și extinderea implementării unui sistem IT pentru HR (SINAPSI) care să satisfacă nevoile beneficiarului pe baza unui produs existent pe piață”, “instalarea și configurarea automată fără intervenția utilizatorului sau administratorului în cadrul sistemului de distribuție software al clientului”, “consultanță privind fezabilitatea deschiderii unui centru de servicii în Vietnam, analiza de impact al existenței unui astfel de centru de servicii în ecosistemul corporației beneficiare, analiza extinderii și optimizării competenței de proiect management în organizația beneficiarului”, activități care, potrivit considerentelor prezentate în cuprinsul prezentei decizii, se clasifică la cod CAEN Rev 2 „6201”, “6209”, respectiv “7022” și nu la codul CAEN “6202”.

În calitate de organ emitent al Ordinului nr.337 din 20 aprilie 2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, Institutul Național de Statistică are competență cu privire la exprimarea unui punct de vedere referitor încadrarea unei activități într-un anumit cod CAEN, câtă vreme conform dispozițiilor art.3 lit.e) din Ordinul nr.337/2007, invocate de însuși contestatorul:

“Institutul Național de Statistică îndeplinește următoarele atribuții:

(...) coordonează elaborarea clasificărilor și a nomenclatoarelor unitare de interes național din domeniul său de activitate”.

Încadrarea definitivă a activităților desfășurate de contribuabil în perioada 2015-2019 nu aparține Institutului Național de Statistică, ci aparține organelor de inspecție fiscală. În baza constatărilor care vizează tocmai aceste aspecte a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr...../26.02.2021 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 atacată, a cărei legalitate este analizată prin prezenta decizie.

Opinia INS și a organelor de inspecție fiscală se bazează pe situația rezultată fără echivoc din documentele justificative prezentate de contribuabil (contracte și situații de lucrări), în timp ce opinia contribuabilului exprimată atât în timpul inspecției fiscale prin notele explicative, cât și cu ocazia depunerii contestației nu este susținută de niciun document, aceasta opinie fiind strict speculativă.

3. Referitor la faptul că interpretarea dată de organele de inspecție fiscală este eronată asupra activităților care fac obiectul clasificării activităților din economia națională:

Contrar susținerilor contribuabilului interpretarea dată de organele de inspecție fiscală nu este eronată cu privire la activitățile desfășurate de acesta în perioada 2015-2019. Mai mult, interpretarea respectivă coincide cu opinia Institutului Național de Statistică (organ emitent al ordinului privind Clasificarea activităților din economia națională – CAEN), exprimată prin adresa nr...../03.08.2020 înregistrată la Administrația sector 6 a Finanțelor Publice sub nr...../06.08.2020, atașată la dosarul cauzei.

4. Referitor la afirmația potrivit căreia organele fiscale au stabilit obligații fiscale eronate, aplicând greșit normele incidente:

Contrar susținerilor contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt eronate, deoarece:

- deși, în perioada supusă inspecției fiscale, contribuabilul a realizat o cifră de afaceri anuală sub plafonul de 100.000 EUR venitul net se determină în sistem real pe baza datelor din contabilitate ca urmare a faptului că a desfășurat atât o activitate inclusă în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit cât și o altă activitate independentă pentru care venitul net anual se determină în sistem real;

- pentru anii 2015 și 2016 contribuabilul nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile privind achiziția de bunuri și servicii întrucât nu deține documente justificative (sistemul de impunere la normă de venit presupune numai completarea veniturilor) astfel încât, în acest caz, venitul brut este egal cu venitul net. Pentru anii 2017, 2018 și 2019 contribuabilul a prezentat documente justificative aferente achiziției de bunuri și servicii astfel încât

organele de inspecție fiscală au determinat venitul net din activități independente cu respectarea prevederilor art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- termenele scadente aferente diferențelor de impozite stabilite suplimentar de inspecția fiscală sunt corect stabilite, contribuabilul datorând dobânzi începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere conform prevederilor art.175 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzionând, contribuabilul a desfășurat activități ce pot fi încadrate în mai multe coduri CAEN, respectiv: **6201 Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client)**, **7022 „Activități de consultanță pentru afaceri și management”** și **8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.”**, motiv pentru care avea obligația determinării venitului net în sistem real și nu pe baza normelor de venit. Deducerea din venitul brut a cheltuielilor se efectuează pe baza documentelor justificative așa cum prevede art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016). Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X a prezentat documente justificative privind cheltuielile efectuate numai pentru anii 2017, 2018 și 2019.

Față de cele mai sus prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 prin care s-a stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, un impozit pe venit în sumă totală de lei.

3.2.2. Referitor la contribuțiile de asigurări sociale (CAS și CASS)

Cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală a procedat corect la calcularea contribuțiilor de asigurări sociale (CAS și CASS), în condițiile în argumentele contestatarului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale a fost stabilită o diferență suplimentară de CAS și CASS în sumă lei, după cum urmează:

- lei contribuție de asigurări sociale de sănătate, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2017;

- lei contribuție de asigurări sociale, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2017 și 01.01.2019-31.12.2019.

Cu privire la această diferență, prin contestația formulată domnul X susține că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2016 sumele sunt calculate eronat, iar pentru anii 2018 și 2019 deși contribuțiile au fost plătite organul fiscal impune încă o dată sumele respective.

În drept:

Referitor la **contribuția de asigurări sociale de sănătate**, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b¹), art.296²¹ alin.(1) lit.c), art.296²² alin.(2), art.296²⁵ alin.(2) și alin.(4) și art.296²⁶ alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.155 alin.(1) lit.c), art.156 lit.a), art.170 și art.175 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

(...)

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

“Art. 296²¹ Contribuabili

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

(...)

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice”

“Art. 296²² Baza de calcul

(...)

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția”.

“Art. 296²⁵ Declararea, definitivarea și plata contribuțiilor sociale

(...)

(2) Obligațiile anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296¹⁸ alin.

(3) lit. b¹) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²².

(...)

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate, precum și încadrarea în plafonul minim prevăzut la art. 296²² alin. (2), (2¹), (2²), (5) și (6) se realizează de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală”.

“Art. 296²⁶ Cotele de contribuție

(1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ sunt cele prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3), respectiv:

(...)

b) cota individuală, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 155 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

(...)

c) venituri din activități independente, definite conform art. 67”.

“Art. 156 Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală” - pentru anul 2016 și 2017

“Art. 170 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

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

(2) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, baza lunară de calcul

prevăzută la alin. (1) nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut prevăzut la art. 143 alin. (2), în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția” - pentru anii 2016 și 2017.

“Art. 175 Declararea și definitivarea contribuției de asigurări sociale de sănătate

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

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

(5) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizia de impunere anuală prevăzută la art. 179 alin. (2), pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 170 - 173 , după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere” - pentru anul 2016 și 2017.

“ART. 179 Stabilirea contribuției anuale de asigurări sociale de sănătate

(1) Organul fiscal competent are obligația stabilirii contribuției anuale de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează, într-un an fiscal, venituri din următoarele categorii:

a) venituri din activități independente;

(...)

(2) Contribuția anuală de asigurări sociale de sănătate prevăzută la alin. (1) se stabilește, de organul fiscal competent, în anul următor celui de realizare a veniturilor, prin decizie de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F., pe baza informațiilor din declarațiile fiscale privind veniturile realizate, precum și pe baza informațiilor din evidența fiscală, după caz.

(3) Contribuția anuală se calculează prin aplicarea cotei individuale asupra bazei anuale de calcul, determinată ca sumă a bazelor lunare de calcul asupra cărora se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, aferente veniturilor prevăzute la alin. (1). Baza anuală de calcul nu poate fi mai mică decât valoarea a douăsprezece salarii de bază minime brute pe țară și nici mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut înmulțită cu 12 luni. în cazul persoanelor fizice care realizează atât venituri dintre cele prevăzute la alin. (1), cât și venituri din salarii sau asimilate salariilor, baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate utilizată la încadrarea în plafonul minim prevăzut se determină ca sumă a tuturor bazelor lunare de calcul asupra cărora se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate” - pentru anul 2017.

Referitor la **contribuția de asigurări sociale**, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹), art.296²¹ alin.(1) lit.c), art.296²² alin.(1), art.296²³ alin.(4) si art.296²⁶ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.137 alin.(1) lit.b), art.138 lit.a), art.148, art.150 și art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
“Art. 296[^]18 Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(...)

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a[^]1) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator”.

“Art. 296[^]21 Contribuabili

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

(...)

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice”.

“Art. 296[^]22 Baza de calcul

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296[^]21 alin. (1) lit. a) - e) este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig; contribuabilii al căror venit rămas după deducerea din venitul total realizat a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestui venit, respectiv valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportat la cele 12 luni ale anului, este sub nivelul minim menționat, nu datorează contribuție de asigurări sociale”.

“Art. 296[^]23 Excepții specifice

(...)

(4) Persoanele care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, venituri din pensii și venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, asigurate în sistemul public de pensii, persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la art. 296[^]21 alin. (1)”.

“Art. 296[^]26 Cotele de contribuție

(1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 sunt cele prevăzute la art. 296[^]18 alin. (3), respectiv:

a) cota integrală, pentru contribuția de asigurări sociale, corespunzătoare condițiilor normale de muncă, potrivit legii”.

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

(...)

b) venituri din activități independente, definite conform art. 67

(...)

(2) Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuții de asigurări sociale și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60”.

“Art. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator” - pentru anul 2016 și 2017.

“Art. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi” - pentru anul 2019.

“Art. 148 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

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

(2) În cazul persoanelor fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale o reprezintă valoarea anuală a normei de venit raportată la numărul de luni în care se desfășoară activitatea și nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

(3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig” - pentru anul 2016 și 2017.

“Art. 148 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorată de persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b) și b¹)

(1) Persoanele fizice care realizează venituri din activitățile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b) și b¹), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale, dacă estimează pentru anul curent venituri nete a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzută la art. 120.

(2) Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, se efectuează prin cumularea veniturilor nete și/sau a normelor anuale de venit din activități independente determinate potrivit art. 68 și 69, a venitului brut realizat în baza contractelor de activitate sportivă potrivit art. 68¹, precum și a veniturilor nete din drepturi de proprietate intelectuală determinate potrivit art. 72 și 73, care se estimează a se realiza în anul curent.

(...)

(4) Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor care realizează veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b) și b¹), o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere al declarației prevăzută la art. 120” - pentru anul 2019.

“Art. 150 Excepții specifice privind veniturile din activități independente

Persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b)”.

“Art. 152 Declararea și definitivarea contribuției de asigurări sociale în cazul veniturilor din activități independente

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

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

(3) Diferențele de venit, precum și contribuția de asigurări sociale aferentă, stabilite în plus prin decizia de impunere prevăzută la alin. (2), se repartizează pe lunile în care a fost desfășurată activitatea” - pentru anul 2016 și 2017.

“Art. 151 Stabilirea, declararea și plata contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor care realizează veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b) și b1)

(1) Contribuția de asigurări sociale se calculează de către contribuabilii prevăzuți la art. 148 alin. (1) și (3) prin aplicarea cotei de contribuție prevăzute la art. 138 lit. a) asupra bazei anuale de calcul menționată la art. 148 alin. (4).

(...)

(3) Persoanele fizice prevăzute la art. 148 alin. (1), cu excepția celor care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală sau în baza contractelor de activitate sportivă, pentru care impozitul se reține la sursă de către plătitorul de venit, depun declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzută la art. 120, până la data de 15 martie inclusiv a anului pentru care se stabilește contribuția datorată.

(...)

(10) Contribuabilii care în cursul anului fiscal încep să desfășoare o activitate independentă și/sau să realizeze venituri din drepturi de proprietate intelectuală, iar venitul net, anual, cumulat, din una sau mai multe surse de venituri, estimat a se realiza în anul în curs este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, recalculat corespunzător numărului de luni rămase până la sfârșitul anului fiscal, sunt obligați să depună declarația prevăzută la alin. (3) în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului și să declare venitul ales pentru care datorează contribuția. Salariul minim brut pe țară garantat în plată este cel în vigoare la data depunerii declarației. Fac excepție contribuabilii pentru care plătitorii de venit au obligația calculării, reținerii, plății și declarării contribuției de asigurări sociale” - pentru anul 2019.

În concluzie, față de prevederile legale menționate se reține că pentru veniturile obținute din activități independente, indiferent de modul de determinare a venitului net (în sistem real sau pe baza normelor anuale de venit) se datorează contribuții de asigurări sociale și contribuții de asigurări sociale de sănătate.

În speță, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatorului, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la stabilirea CASS pentru perioada supusă inspecției fiscale:

- pentru **anul 2015:**

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect contribuția de asigurări sociale de sănătate în conformitate cu prevederile art.296²¹ alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit anual impozabil, conform prevederilor art.296¹⁸ alin.(3) lit.b¹) și art.296²² alin.(2) din același act normativ, astfel:

- venit impozabil lei
- venit bază de calcul conform deciziei de impunere anuală lei
- diferență venit bază de calcul stabilită suplimentar lei

- CASS calculat lei
- CASS conform decizie de impunere anuală lei
- Diferență CASS lei

- pentru anul **2016**:

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect contribuția de asigurări sociale de sănătate în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit anual impozabil, conform prevederilor art.156 lit.a) și art.170 alin.(1) din același act normativ, astfel:

- venit impozabil lei
- venit bază de calcul conform deciziei de impunere anuală lei
- diferență venit bază de calcul stabilită suplimentar lei
- CASS calculat (..... lei x 5,5%) lei
- CASS conform decizie plăți anticipate lei
- Diferență CASS lei

- pentru anul **2017**:

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect contribuția de asigurări sociale de sănătate în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit anual impozabil, conform prevederilor art.156 lit.a) și art.170 alin.(2) din același act normativ, astfel:

- venit impozabil lei
- salariul mediu brut lei
- venit bază de calcul (..... lei/lună x 5 x 12 luni) lei
- CASS calculat (..... lei x 5,5%) lei
- CASS conform decizie plăți anticipate lei
- Diferență CASS lei

Conform dispozițiilor legale menționate anterior, pentru calculul CASS aferentă anului 2016 baza de impunere nu este limitată la nivelul maxim de 5 salarii medii pe economie așa cum în mod eronat susține contestatorul fără însă să invoce un temei de drept.

Prin Decizia de impunere atacată organele de inspecție fiscală au prezentat atât modul de calcul cât și motivul de fapt și temeiul de drept pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate, iar la stabilirea obligațiilor suplimentare de plată au ținut cont de obligațiile privind plățile anticipate stabilite prin decizia de impunere.

2. Referitor la stabilirea **CAS** pentru perioada supusă inspecției fiscale:

- pentru anul **2015**:

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect contribuția de asigurări sociale în conformitate cu prevederile art.296²¹ alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont că baza de calcul a CAS nu poate fi mai mică de 35% din câștigul salarial mediu brut, astfel:

- venit impozabil lei
- salariul mediu brut lei
- bază de calcul CAS/lună (..... lei/lună x 35%) lei
- CAS calculat (..... lei x 10,5% x 11 luni) lei

La stabilirea CAS aferentă anului 2015 organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X a realizat venituri din salarii până la data de 01.02.2015, motiv pentru care au calculat contribuția de asigurări sociale pentru perioada 01.02.2015 – 31.12.2015.

- pentru anul **2016**:

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect contribuția de asigurări sociale în conformitate cu prevederile art.148 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont că baza de calcul a CAS nu poate fi mai

mare de 5 salarii medii brute/lună, astfel:

- venit impozabil	lei
- salariul mediu brut	lei
- bază de calcul CAS (..... lei/lună x 5 x 12 luni)	lei
- CAS calculat (..... lei x 10,5%)	lei

- pentru **anul 2017**:

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect contribuția de asigurări sociale în conformitate cu prevederile art.148 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont că baza de calcul a CAS nu poate fi mai mare de 5 salarii medii brute/lună, astfel:

- venit impozabil	lei
- salariul mediu brut	lei
- bază de calcul CAS (..... lei/lună x 5 x 12 luni)	lei
- CAS calculat (..... lei x 10,5%)	lei

- pentru **anul 2019**:

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect contribuția de asigurări sociale în conformitate cu prevederile art.148 și art.151 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- salariul minim brut pe țară	lei
- baza de calcul CAS (..... lei/lună x 12 luni)	lei
- CAS calculat (..... lei x 25%)	lei
- CAS conform declarației unice	lei
- diferență CAS	lei.

Referitor la afirmația contribuabilului potrivit căreia organele de inspecție fiscală au stabilit o dublă impunere pentru **CAS și CASS** aferente **anului 2018 și 2019** se reține că așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr...../26.02.2021 (pag.107, pag.110 și pag.130) organele de inspecție fiscală nu au stabilit suplimentar obligații fiscale de plată reprezentând CAS pentru anul 2018, CASS pentru anii 2018 și 2019 întrucât au constatat că “... *baza anuală de calcul a contribuției de asigurări sociale/contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de contribuabil nu a fost modificată*”.

Prin Decizia de impunere atacată organele de inspecție fiscală au prezentat atât modul de calcul cât și motivul de fapt și temeiul de drept pentru contribuția de asigurări sociale, iar la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată au ținut cont de obligațiile stabilite prin deciziile de impunere/declarația unică depusă de contribuabil.

În susținerea contestației, domnul X nu aduce nicio motivare în fapt și în drept privind fondul cauzei, astfel încât propriile afirmații nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Față de cele mai sus prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 prin care s-a stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2017 CASS în sumă totală de lei și pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2017 și 01.01.2019 - 31.12.2019 CAS în sumă totală de lei.

3.2.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă domnul X datorează TVA în sumă totală de lei în condițiile în care a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../11.03.2021 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de **TVA** în sumă de lei compusă din:

- **TVA colectată** suplimentar în sumă de lei calculată prin aplicarea procedurii sutei mărite (pentru veniturile obținute pentru care prețul serviciului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune privind TVA, iar prestatorul nu poate recupera de la beneficiar taxa) și prin aplicarea cotei standard (pentru veniturile obținute pentru care TVA nu este inclusă în contravaloarea serviciului prestat, iar prestatorul are posibilitatea de a recupera taxa), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.23 alin.(1) și alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.291 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.36 lit.a) și lit.b) pct.4 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016);
- **TVA admisă la deducere** în sumă de lei aferentă achizițiilor de combustibil, leasing auto, articole papetărie, șampilă și servicii recuperare date HDD, conform prevederilor art.297 alin.(4) lit.a) și alin.(6) și art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.140 alin.(1), art.152 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.23 alin.(1) și alin.(2), pct.62 alin.(2) și pct.66 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.291 alin.(1), art.297 alin.(4) lit.a) și alin.(6) și art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.36 lit.a) și lit.b) pct.4 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse (...)”.

“Art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125[^]1 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile, sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125[^]1

alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(...)

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

“Art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

(...)

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon (...).

H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

„23. **(1)** Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa”.

“62. **(2)** În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe

perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată (...)

66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

(...)

b) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal (...).

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„Art. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

- a)** 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;
- b)** 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017”

„Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

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

- a)** operațiuni taxabile (...)

„Art. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice”.

H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv $20 \times 100 / 120$ în cazul cotei standard și $19 \times 100 / 119$ începând cu data de 1 ianuarie 2017, $9 \times 100 / 109$ sau $5 \times 100 / 105$ în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:

(...)

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Persoana fizică autorizată X a fost înregistrată în scopuri de TVA, din oficiu, începând cu data de 01.11.2020, fiindu-i comunicată la data de 19.10.2020 Decizia privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.316 alin.(10) și art.317 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Neînregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.12.2015 este justificată de contribuabil prin răspunsul la Nota explicativă nr...../02.02.2021 (anexa nr.8 la Raportul de inspecție fiscală) astfel: *“În perioada supusă inspecției fiscale ... mi-am desfășurat activitatea ca PFA, impozitat la normă de venit și ținând contabilitatea în partidă simplă, neavând obligația de a angaja un expert contabil, motiv pentru care am fost în eroare crezând că limita pentru înregistrarea ca plătitor de TVA este de 100.000 euro ... nu am studii de specialitate în domeniul economic sau juridic”.*

Echipa de inspecție fiscală a constatat că PFA X a desfășurat activități de servicii executate în domeniul tehnologiei informației, cifra de afaceri realizată de contribuabil depășind în cursul lunii octombrie 2015 plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.11.2015 conform prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ. Astfel, contribuabilul este obligat la plata taxei pe valoarea adăugată începând cu data de 01.12.2015.

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../11.03.2021, Administrația sector 6 a Finanțelor Publice a stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului, pentru perioada 01.12.2015 - 31.05.2020, TVA în sumă totală de lei.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contestatorului, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la stabilirea greșită a plafonului pentru obligativitatea înregistrării ca plătitor de TVA

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.10.2015 PFA X a emis facturi ce totalizează lei (anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscală) realizând o cifră de afaceri peste plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015).

De asemenea, trebuie subliniat că domnul X nu a contestat calitatea sa de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ci doar c/val. serviciilor prestate pentru depășirea plafonului de scutire de TVA, fără însă să prezinte cu ocazia depunerii contestației modul de calcul al cifrei de afaceri din care să rezulte că venitul brut este în valoare de lei așa cum susține.

Având în vedere că domnul X este cel 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 contestatorului.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

2. Referitor la perioada invocată pentru depunerea declarațiilor informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național

Se reține că menționarea în Raportul de inspecție fiscală (pag.17) a altei perioade pentru depunerea declarațiilor informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, respectiv 01.01.2011-31.12.2013, reprezintă eroare materială și nu

influențează fondul cauzei analizat prin prezenta decizie.

3. Referitor la aplicarea eronată a cotei de TVA aferentă perioadei supuse inspecției fiscale precum și solicitarea de aplicare a unei cote de TVA de 19% pentru întreaga perioadă în virtutea principiului aplicării legii mai favorabile

Se reține că organele de inspecție fiscală au calculat și stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru perioada supusă inspecției fiscale în conformitate cu prevederile legale în vigoare, astfel:

- pentru perioada **01.12.2015-31.12.2015** prin aplicarea **cotei de TVA de 24%** în baza art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse”.

- pentru perioada **01.01.2016-31.12.2016** prin aplicarea **cotei de TVA de 20%** în baza art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Art. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016 (...)."

- pentru perioada **01.01.2017-31.05.2020** prin aplicarea **cotei de TVA de 19%** în baza art.291 alin.(1) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Art. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017”.

Taxa pe valoarea adăugată colectată de organele de inspecție fiscală a fost stabilită pe baza documentelor prezentate de contribuabil pentru serviciile prestate (contracte de prestări servicii în domeniul IT, devize de lucrări, facturi emise, extrase de cont) pentru care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată se stabilește conform prevederilor:

- **Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015):

“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei (...)."

- **Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

“Art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la

bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1) (...)”.

Modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală este prezentat în Anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației pretențiile contestatorului de aplicare a cotei de TVA de 19% pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale întrucât legiuitorul a stabilit cotele de taxă pe valoarea adăugată aplicabile pentru fiecare perioadă în parte.

4. Referitor la calcularea cotei de TVA aferentă serviciilor prestate și facturate anterior datei de 01.12.2015, dată de la care a fost înregistrat în scopuri de TVA

Se reține că organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor emise de contribuabil începând cu data de 01.12.2015 (dată de la care contribuabilul era obligat să se înregistreze în scopuri de TVA), situația fiind prezentată în anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscală.

Invocarea de către contestator a faptului că facturile aferente contractelor nr..../27.11.2014, nr..../15.12.2014, nr..../20.01.2015, nr..../02.02.2015, nr..../05.10.2015, nr..../05.10.2015, nr..../06.10.2015 și nr..../02.11.2015 au fost emise anterior datei de 01.12.2015 astfel încât organul fiscal nu putea calcula taxa pe valoarea adăugată colectată nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acestea au fost analizate doar pentru stabilirea depășirii plafonului de scutire prevăzut la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare în anul 2015) fără a fi calculate obligații fiscale suplimentare.

5. Referitor la pretenția contribuabilului privind stabilirea taxei pe valoarea adăugată dedusă pe baza unui nivel mediu de cheltuieli

Se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit diferențele suplimentare de taxă pe valoarea adăugată ținând cont de prevederile legale în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale cu prezentarea motivului de fapt și a temeiului de drept în baza cărora au fost stabilite creanțele fiscale, invocate atât în cuprinsul deciziei de impunere, cât și al raportului de inspecție fiscală.

Pretenția contribuabilului privind stabilirea TVA prin deducerea TVA pașal, pe baza unui nivel mediu de cheltuieli, nu poate fi reținută întrucât un astfel de mod de calcul nu este prevăzut în legislația fiscală în vigoare. Mai mult, art.145 și art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.297 și art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016) prevede:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1[^]1) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134[^]2 alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1[^]2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134[^]2 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134[^]2 alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152[^]3 alin. (10) sau art. 160.

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

a) operațiuni taxabile;
(...)”.

“Art. 156 Evidența operațiunilor

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

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

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(3) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 282 alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6), art. 313 alin. (10) sau art. 331.

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

a) operațiuni taxabile (...).”.

“Art. 321 Evidența operațiunilor

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

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

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că “principiile neutralității taxei pe valoarea adăugată și proporționalității trebuie interpretate în sensul că ... o persoană impozabilă care nu este în măsură să furnizeze proba cuantumului TVA-ului pe care l-a achitat în amonte prin prezentarea unor facturi sau a oricăror alte documente nu poate beneficia de un drept de deducere a TVA-ului exclusiv pe baza unei estimări” (Hotărârea CJUE din 21 noiembrie 2018 în cauza C-664/16, Vădan).

Nemulțumirea contribuabilului provine din faptul că a fost verificat, în baza documentelor justificative prezentate de acesta, în ceea ce privește natura activităților desfășurate și îndeplinirea condițiilor privind încadrarea lor în categoria veniturilor impuse în sistem real și nu la normă de venit, însă această măsură (verificarea) a fost dispusă în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

Mai mult, contestatarul nu invocă un alt motiv de fapt și temeii de drept din care să rezulte cele afirmate în contestație.

6. Referitor la acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă achiziției unui autoturism și a combustibilului aferent utilizat exclusiv în scop profesional.

Se reține că organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere limitat la 50% pentru achiziția unui autoturism și a combustibilului aferent conform dispozițiilor art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Art. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice”.

De asemenea, potrivit prevederilor pct.68 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“68. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs”.

Trebuie subliniat că domnul X nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației, alte documente justificative (foi de parcurs), din care să rezulte că autoturismul achiziționat este destinat exclusiv desfășurării activității economice, simpla afirmație potrivit căreia “... serviciile prestate au fost realizate la beneficiari din toată țara, activitatea fiind de neconceput fără un mijloc de deplasare cum este mașina” neputând fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

7. Referitor la Situația privind termenul scadent și obligațiile fiscale stabilite suplimentar

Se reține că organele de inspecție fiscală au prezentat modul de calcul al sumelor stabilite suplimentar (anexa nr.14 și anexa nr.15 la Raportul de inspecție fiscală), motivând în fapt și în drept obligațiile fiscale suplimentare, precum și termenele scadente aferente acestora.

Contestatarul a prezentat cu ocazia formulării contestației un tabel privind valoarea obligațiilor fiscale și termenele scadente, fără a detalia modul de calcul al acestuia și nici motivul de fapt și temeiul de drept privind stabilirea obligațiilor fiscale și a termenelor scadente aferente, deși avea obligația probării celor afirmate.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

8. Referitor la opțiunea contribuabilului privind aplicarea sistemului “TVA la încasare”, aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât

Înregistrarea prin opțiune în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se declară de contribuabil cu respectarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu O.P.A.N.A.F. nr.3884/2013 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (097) "Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare", conform cărora:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 156³ Decontul special de taxă și alte declarații

(...)

(11) *Persoana impozabilă prevăzută la art. 134² alin. (3) lit. a), care optează să aplice sistemul TVA la încasare potrivit prevederilor art. 134² alin. (3)-(8), trebuie să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 ianuarie inclusiv, o notificare din care să rezulte că cifra de afaceri din anul calendaristic precedent, determinată potrivit prevederilor art. 134² alin. (3) lit. a), nu depășește plafonul de 2.250.000 lei și că optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare. Se consideră că persoana impozabilă a optat în mod tacit pentru continuarea aplicării sistemului TVA la încasare, neavând obligația să depună notificarea, dacă în anul precedent a aplicat sistemul TVA la încasare și cifra sa de afaceri nu a depășit plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă prevăzută la art. 134² alin. (3) lit. b), care optează să aplice sistemul TVA la încasare potrivit prevederilor art. 134² alin. (3)-(8), trebuie să depună la organele fiscale competente o notificare din care să rezulte că optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare din momentul înregistrării sale în scopuri de TVA conform art. 153.*

(...)

(13) *Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform art. 134² alin. (3)-(8). Registrul este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. **Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare se face de către organul fiscal competent, pe baza notificărilor depuse de persoanele impozabile potrivit alin. (11), până la data de 1 a perioadei fiscale următoare celei în care a fost depusă notificarea sau, în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA în cursul anului calendaristic, prevăzute la art. 134² alin. (3) lit. b), de la data înregistrării acestora în scopuri de TVA. Radierea din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare se face de către organul fiscal competent, pe baza notificărilor depuse de persoanele impozabile potrivit alin. (12), până la data de 1 a perioadei fiscale următoare celei în care a fost depusă notificarea sau din oficiu, în condițiile prevăzute la alin. (12). În cazul înregistrării persoanei impozabile în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, în situația în care data publicării în registru este ulterioară datei de la care persoana impozabilă aplică sistemul TVA la încasare, beneficiarii își exercită dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹), începând cu data publicării în registru”.***

O.P.A.N.A.F. nr.3884/2013 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (097) "Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare"

„Formularul (097) "Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare" se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), care notifică organele fiscale cu privire la aplicarea sistemului TVA la încasare sau cu privire la încetarea aplicării acestui sistem, în condițiile prevăzute de art. 134² și de art. 156³ alin. (11) și (12) din Codul fiscal.

Formularul (097) "Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare" se utilizează și în situația prevăzută de art. 11 alin. (2) lit. b) și c) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 111/2013 pentru reglementarea unor măsuri fiscale și pentru modificarea unor acte normative, respectiv de către persoanele impozabile care la data de 1 ianuarie 2014 aplică sistemul TVA la încasare.

Formularul (097) "Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la

încasare" nu se depune de persoanele impozabile care la data de 1 ianuarie 2014 aplică sistemul TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3) - (8) din Codul fiscal și care continuă aplicarea sistemului TVA la încasare, dacă sunt eligibile pentru aplicarea acestui sistem. Potrivit dispozițiilor art. II alin. (2) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 111/2013, se consideră că aceste persoane au optat tacit pentru continuarea aplicării sistemului.

În vederea aplicării sistemului TVA la încasare, formularul (097) "Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare" nu se depune de către persoanele impozabile care nu sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, astfel cum sunt menționate la art. 134² alin. (4) din Codul fiscal.

Formularul (097) "Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare" se depune la organul fiscal competent, la termenele prevăzute de lege:

a) pentru intrarea, prin opțiune, în sistem, până la 25 ianuarie, inclusiv - persoanele impozabile care în anul precedent au realizat o cifră de afaceri care nu depășește plafonul de 2.250.000 lei și nu au aplicat sistemul TVA la încasare în anul precedent, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs;

b) pentru intrarea, prin opțiune, în sistem, începând cu data înregistrării în scopuri de TVA - persoanele impozabile care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului;

c) pentru ieșirea din sistem, prin depășirea plafonului de 2.250.000 lei, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale în care persoana impozabilă a depășit plafonul - persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare și care depășesc plafonul de 2.250.000 lei;

d) pentru ieșirea din sistem, prin opțiune, între data de 1 și 25 ale oricărei luni - persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare și care nu depășesc în cursul unui an plafonul de 2.250.000 lei, dar care renunță la aplicarea sistemului respectiv. Persoanele impozabile nu pot renunța la aplicarea sistemului TVA la încasare în primul an în care au optat pentru aplicarea sistemului, potrivit art. 134² alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la lit. c). Prin excepție, potrivit art. II alin. (2) lit. b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 111/2013, persoanele impozabile care la data de 1 ianuarie 2014 aplică sistemul TVA la încasare pot solicita oricând în cursul anului 2014 încetarea aplicării sistemului, anul 2014 nefiind considerat primul an în care au optat pentru aplicarea sistemului".

Se reține că domnul X nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la data depășirii plafonului de scutire prevăzut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015) întrucât prin răspunsul la Nota explicativă nr...../02.02.2021 (anexa nr.8 la Raportul de inspecție fiscală) contestatorul precizează că: "În perioada supusă inspecției fiscale ... mi-am desfășurat activitatea ca PFA, impozitat la normă de venit și ținând contabilitatea în partidă simplă, neavând obligația de a angaja un expert contabil, motiv pentru care am fost în eroare crezând că limita pentru înregistrarea ca plătitor de TVA este de 100.000 euro ... nu am studii de specialitate în domeniul economic sau juridic".

Prin urmare, persoana fizică autorizată X a fost înregistrată în scopuri de TVA, din oficiu, începând cu data de 01.11.2020, fiindu-i comunicată la data de 19.10.2020 Decizia privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.316 alin.(10) și art.317 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere dispozițiile legale anterior menționate, neînregistrarea în scopuri de TVA la data depășirii plafonului de scutire și nedepunerea notificării privind intrarea, prin opțiune, în sistemul "TVA la încasare" la termenele prevăzute de lege, se reține că în cazul domnului X nu este posibilă înregistrarea începând cu data de 01.12.2015 în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare.

Referitor la comunicarea unei noi decizii de impunere fără a fi contestată decizia de impunere inițială, organele de inspecție fiscală au precizat în referatul cauzei că a fost constatată o eroare materială privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale

stabilite suplimentar in anexa la decizia inițială, acesta fiind corectată în conformitate cu dispozițiile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Art. 53 Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

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

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

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

Față de cele mai sus prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../11.03.2021 prin care s-au corectat erorile materiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 prin care s-a stabilit suplimentar pentru perioada 01.12.2015 - 31.05.2020 TVA în sumă totală de lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.46, art.48, art.49, art.134 alin.(1) – alin.(3), art.140 alin.(1), art.156 alin.(1) și alin.(2), art.156³ alin.(11) și alin.(13), art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹ și lit.b¹), art.296²¹ alin.(1) lit.c), art.296²² alin.(1) și alin.(2), art.296²³ alin.(4), art.296²⁵ alin.(2) și alin.(4) și art.296²⁶ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), pct.23 alin.(1) și alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015), art.67, art.68, art.69, art.137 alin.(1) lit.b), art.138 lit.a), art.148, art.150, art.152, art.155 alin.(1) lit.c), art.156 lit.a), art.170, art.175 alin.(1), alin.(2) și alin.(5), art.291 alin.(1), art.297 alin.(4) lit.a) și alin.(6), art.298 alin.(1) și art.321 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), pct.36 lit.a) și lit.b) pct.4 și pct.68 alin.(2) din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), O.P.A.N.A.F. nr.3884/2013, art.6 alin.(4) din Codul civil, art.23, art.83, art.91 și art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.1 și art.41 - Anexa nr.1 din Decretul nr.195/16.03.2020, art.1 din Decretul nr.240/14.04.2020, art.XII alin.(5) și art.XIII alin.(1) din O.U.G. nr.48/2020, art.III alin.(2) din O.U.G. nr.90/2020, art.VI alin.(2) din O.U.G. nr.99/2020, art.24 din O.U.G. nr.181/2020, art.3, art.6, art.7, art.9, art.12, art.53, art.72, art.73, art.115, art.127, art.130, art.131, art.279 și art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul **X** împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../11.03.2021 prin care s-au corectat erorile materiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.02.2021 emise de Administrația sector 6 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr...../26.02.2021 pentru obligații fiscale suplimentare reprezentând:

- impozit pe venit în sumă de lei;
- CAS în sumă de lei;
- CASS în sumă de lei;
- TVA în sumă de lei.

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